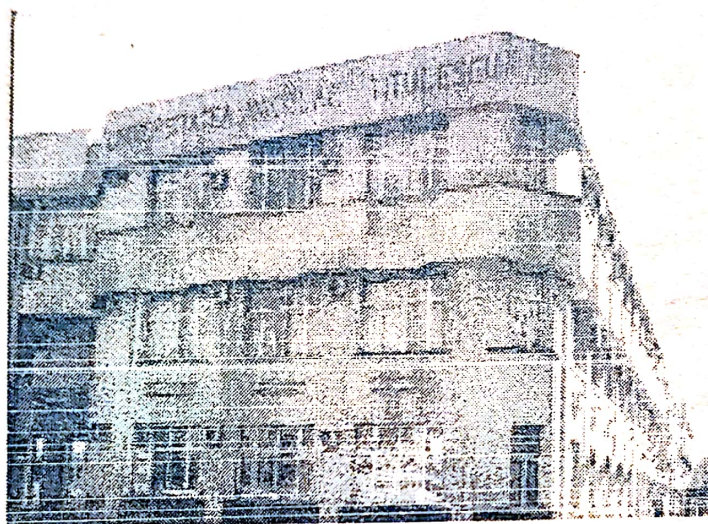


Universitatea "Nicolae Titulescu"
Facultatea de Finanțe – Contabilitate
Învățământ la distanță



CONTABILITATE FINANCIARĂ
– VOL. I –

Prof. dr. Elena CIUCUR
Lector dr. Anca BRATU

Dareco
2005

Universitatea "Nicolae Titulescu"
Facultatea de Finanțe – Contabilitate
Învățământ la distanță

CONTABILITATE FINANCIARĂ
– VOL. I –

—
Prof. dr. Elena CIUCUR
Lector dr. Anca BRATU

Dareco
2005

CUPRINS

Cuvânt înainte.....

Capitolul I

PROBLEME DE BAZĂ ALE CONTABILITĂȚII FINANCIARE.....

1.1. Repere în evoluția contabilității.....

1.2. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.....

1.3. Sfera de aplicare a contabilității.....

1.3.1. Obiectul contabilității financiare.....

1.3.2. Metoda contabilității întreprinderii.....

1.3.3. Postulatele și principiile contabile.....

1.4. Evaluarea patrimoniului.....

1.5. Planul de conturi.....

1.6. Formele de contabilitate.....

1.6.1. Forma de contabilitate maestru-șah.....

1.6.2. Forma de contabilitate pe jurnale.....

Contul 105

Capitolul II

CONTABILITATEA CAPITALURILOR.....

2.1. Conținutul și structura capitalurilor.....

2.2. Evaluarea capitalurilor.....

2.3. Contabilitatea capitalurilor proprii.....

2.3.1. Contabilitatea capitalului social.....

2.3.2. Contabilitatea primelor de capital.....

2.3.3. Contabilitatea rezervelor de capital.....

2.3.4. Contabilitatea subvențiilor pentru investiții.....

2.3.5. Contabilitatea rezervelor din reevaluare.....

2.3.6. Contabilitatea rezultatelor.....

2.3.7. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.....

2.3.8. Contabilitatea împrumuturilor și a datorilor asimilate.....

CUVINTE CHEIE.....

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE.....

PROBLEME.....

Capitolul III

CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE.....

3.1. Conținutul și structura activelor imobilizate.....

3.2. Evaluarea activelor imobilizate.....

3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale.....

3.3.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire.....

3.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare.....

3.3.3. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete și alte valori similare.....

3.3.4. Contabilitatea fondului comercial.....

3.3.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale.....

97.

3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale	
3.4.1. Contabilitatea operațiilor privind intrarea	
3.4.2. Contabilitatea amortizării mijloacelor fixe	
3.4.3. Leșirea mijloacelor fixe	
3.4.4. Contabilitatea cheltuielilor privind reparațiile mijloacelor fixe	
3.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare	
3.6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor	
CUVINTE CHEIE	
ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE	
PROBLEME	
BIBLIOGRAFIE	

CUVÂNT ÎNAINTE

Contabilitatea financiară are un rol tot mai important pentru cunoașterea și utilizarea științifică a conturilor și a celorlalte procedee, tehnici și instrumente specifice folosite de către agenții economici, în cadrul unui management corespunzător la nivelul unităților economice și al relațiilor lor cu diverși parteneri economici, financiari, bancari și de asigurări.

Lucrarea relevă modul în care contabilitatea financiară și de gestiune trebuie să exprime relațiile proprii unei activități economice în cadrul întreprinderilor, folosirea informațiilor pentru urmărirea evoluției patrimoniului, precum și pentru calcularea indicatorilor financiari privind derularea unei activități și rezultatele ce se obțin la încheierea exercițiului financiar.

Cartea de față se adresează studenților din învățământul superior economic, care au parcurs deja un curs de Bazele contabilității, ajutându-i să înțeleagă motivația teoretică și aplicarea corectă a sistemului de contabilitate în spiritul reglementărilor corespunzătoare.

La elaborarea lucrării am folosit surse bibliografice din literatura de specialitate îmbogățită în ultimii ani prin contribuțiile multor colegi de breaslă, ca și surse din literatura străină, corelate cu legislația financiar-contabilă românească, armonizată cu Standardele Internaționale de Contabilitate și Directivele Europene.

Suntem conștienți de faptul că problematica deosebit de complexă a acestui manual de *Contabilitate financiară* permite îmbunătățirea în continuare a lucrării și manifestăm toată disponibilitatea pentru receptarea sugestiilor cititorilor în vederea unei eventuale noi ediții.

Autorii

I PROBLEME DE BAZĂ ALE CONTABILITĂȚII FINANCIARE

1.1. Repere în evoluția contabilității

Necesitatea cunoașterii și urmăririi continue a modului de utilizare a resurselor a existat pe tot parcursul istoriei omenirii, determinând apariția contabilității ca practică socială și perfecționarea ei pe măsura dezvoltării relațiilor economice.

Statutul actual al contabilității evidențiază trei dimensiuni ale acesteia:

- sistem de modelare a unității patrimoniale;
- sistem informațional;
- practica socială sau joc social organizat într-o rețea de reguli și norme.

Dirjecțiile de perfecționare ale contabilității corespund acestor trei dimensiuni: perfecționarea din punct de vedere teoretic care vizează modelarea activității unității patrimoniale, arta reprezentării abstracte a realității economice; perfecționarea din punct de vedere tehnic - emanație a dezvoltării tehnicilor de culegere, prelucrare, prezentare și transmitere a informației; perfecționarea și extinderea jocului contabil prin cunoașterea și conectarea regulilor din sistemul național de contabilitate la normele, regulile, principiile contabile la nivel internațional.

Perfecționarea contabilității în țara noastră a reprezentat o preocupare permanentă, concretizată în ultimii ani prin realizarea reformei contabile, aplicată în conformitate cu Hotărârea Guvernului nr.704/1993 începând din ianuarie 1994 și continuată cu Ordinul ministerului finanțelor publice nr.94/2001 prin care s-au aprobat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate. În cadrul procesului de continuare a armonizării cu regulile europene și internaționale, reforma sistemului contabil din România a intrat într-o nouă etapă, care vizează programul de implementare a Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Consiliului Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr.94/2001.

Dezvoltarea contabilității românești trebuie privită în contextul european și internațional al mutațiilor în domeniu, astfel încât România să-și poată găsi locul în economia globală care se prefigurează cu pași rapizi.

Utilizarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, va permite entităților patrimoniale românești să comunice într-un limbaj contabil internațional, general recunoscut și acceptat de către utilizatorii de informație contabilă, și în mod special de către potențialii investitori internaționali. Aplicarea corectă a Standardelor Internaționale de Contabilitate, urmată de un control al acestora printr-un audit financiar competent și riguros, vor avea ca efect creșterea încrederii în informațiile contabile și implicit atragerea de investiții de capital externe, atât de necesare economiei românești în acest moment. Armonizarea contabilității românești și implementarea noilor reglementări se face pe baza unui program bine structurat, eșalonat și în mod controlat. Astfel reglementările vor fi aplicate în primul an de către un număr de 197 de societăți comerciale cotate și unele companii și societăți naționale.

Programul de implementare a noilor reglementări vizează perioada 2001-2005 și este stabilit în funcție de realizarea a doi din cei trei indicatori prevăzuți de Directiva a IV-a a Consiliului Comunității Economice Europene, respectiv, nivelul cifrei de afaceri, totalul activelor și numărul de salariați. În conformitate cu prevederile Ordinului nr.94/2001, societățile comerciale care nu se încadrează în criteriile de mărime pot aplica noile reglementări după aprobarea prealabilă din partea Ministerului Finanțelor Publice, pe baza solicitării adresate Direcției de reglementări contabile.

Coordonatele noului sistem contabil românesc sunt următoarele:

1. Puternica conceptualizare, pe baza principiilor contabile general admise, agreate de Uniunea Europeană.

2. Transparența informațiilor contabile privind situația patrimonială, rezultatele și situația financiară. În virtutea dualismului contabil care stă la baza sistemului contabil românesc aceste informații sunt produsele primului palier al contabilității - contabilitatea financiară (generală sau externă).

Al doilea palier - contabilitatea managerială sau internă furnizează informației un caracter confidențial privind calculația costurilor, structura bugetară și rezultatele execuției bugetelor.

3. Importanța documentelor de sinteză în asigurarea imaginii fidele asupra situației patrimoniale, a rezultatelor și sistemelor financiare.

4. Apariția unor noi funcții ale contabilității financiare: cea de comunicare financiară externă și de furnizare a informațiilor necesare sintezelor macroeconomice și dezvoltarea funcției previzionale a contabilității gestiune.

5. Perfecționarea sistemului de evaluare patrimonială și gestionare corespunzător următoarelor cerințe:

- înregistrarea periodică a valorilor în vederea determinării mărimii reale elementelor contabilizate;
- aplicarea unor metode de evaluare specifice fenomenului de hiperinflație.

6. Determinarea rezultatului cu respectarea principiului prudenței.

7. Normalizarea contabilității în sensul adaptării regulilor internaționale de organizare și conducere a contabilității la specificul unităților economice din țara respectivă.

Normalizarea contabilă are următoarele ținte:

- a) stabilirea de norme comune tuturor utilizatorilor, pentru ca informația contabilă să reprezinte un instrument fiabil de comunicare în domeniile: economic, financiar, juridic, fiscal;
- b) înțelegerea informației contabile și controlul acesteia;
- c) asigurarea comparabilității informației contabile în timp și spațiu;
- d) definirea legăturilor precise între:
 - nevoile de gestiune specifice ale entităților patrimoniale;
 - reglementările dreptului fiscal și celui comercial;
 - cerințele de raportare naționale și internaționale

Perfecționarea continuă a contabilității se realizează prin eforturi conjugate pe linia cercetării fundamentale și aplicative, astfel încât elaborarea normelor contabile să fie precedată de studiul impactului proiectelor acestor norme asupra întreprinderilor.

Normele contabile care ghidează practica contabilă, se bazează pe **teorii care fundamentează actul de producere, de furnizare și de valorificare a informației contabile**. Rolul contabilității este de a furniza o informație adevărată despre realitatea economică, despre tranzacțiile și poziția financiară a entităților patrimoniale, informații necesare atât pentru luarea deciziilor manageriale cât și investiționale. Informațiile oferite de contabilitate trebuie să fie credibile, să aibă o validare socială și internațională, în sensul că utilizatorii acestei informații, indiferent din ce zonă a globului se află să o înțeleagă și să aibă încredere în aceasta.

1.2. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

Forma organizatorică și de funcționare a contabilității întreprinderii se diferențiază în raport de concepția contabilă adoptată. Astfel pot fi utilizate două concepte organizatorice: monist și dualist.

Monist: organizarea unui singur circuit contabil la nivelul întreprinderii.

Dualist: organizarea a două circuite contabile separate pentru latura internă și cea externă a activității întreprinderii. Cele două circuite sunt corelate.

Multitudinea nevoilor de informații ale utilizatorilor determină două reprezentări ale realității întreprinderii: una redă imaginea întreprinderii în exterior iar cea de a doua care descrie procesele interne ale întreprinderii. În organizarea „duală” a contabilității există două componente ale sistemului informațional contabil: contabilitatea financiară (generală) considerată „fața externă” a întreprinderii și contabilitatea de gestiune (internă) considerată „fața internă” a întreprinderilor.

Contabilitatea financiară privită ca un instrument de cunoaștere, care asigură gestionarea și controlul mișcărilor elementelor patrimoniale și ale rezultatelor obținute, are ca obiectiv elaborarea și furnizarea de documente de sinteză care să asigure imaginea fidelă a patrimoniului, poziția financiară a entității la un anumit moment, precizarea rezultatelor, performanțele și evoluția finanțelor entității. Contabilitatea financiară nu reflectă ce se petrece la nivelul producției și al costurilor, ea este reglementată și furnizează informații publice pentru toți utilizatorii.

Contabilitatea de gestiune, bazată pe inventarul permanent, reflectă ceea ce se petrece la nivelul producției și al costurilor, oferind informații exclusiv pentru management. J. Richard în lucrarea „Compatibilitate generale”, consideră că acest sistem sofisticat este conceput astfel încât să putem citi același rezultat în două moduri: „un mod detaliat și revelator al etapelor exploatarei, în cadrul contabilității analitice, un mod schematic, nepermanent și deconectat în cadrul contabilității financiare.

Dualismul formal este soluția de organizare a sistemului contabil pentru care au optat majoritatea țărilor din Europa Continentală.

Legea Contabilității nr.82/1991 republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 20 din 20 ianuarie 2000, modificată și completată prin O.G. nr. 61/2001 precizează cadrul de organizare și conducere al contabilității: unități patrimoniale identificate cu regiile autonome, societățile comerciale, alte persoane juridice, precum și persoanele fizice cu activitate comercială care sunt înregistrate la Oficiul Registrului Comerțului. Persoanele juridice prezentate mai

sus au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune (managerială) adaptată la specificul activității.

Contabilitatea financiară denumită și generală (financial accounting, comptabilite financiere, comptabilite generale) ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul patrimoniului precum și a rezultatelor obținute din activitatea desfășurată, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile guvernamentale și alți utilizatori.

IASB precizează că obiectivul situațiilor financiare ale unei întreprinderi este să furnizeze o informare asupra: situației financiare, performanțelor și evoluției situației financiare, care să fie utilă unei game largi de utilizatori atunci când aceștia iau deciziile lor economice.

Caracteristicile contabilității financiare sunt următoarele:

- înregistrează structurile patrimoniului existent sub dublu aspect - destinație și proveniență și tranzacțiile întreprinderii cu mediul exterior, urmărind sinteza informațiilor în cadrul situațiilor financiare (documente de sinteză) pentru prezentarea situației patrimoniale și financiare și a rezultatului exercițiului;
- prezintă informații sintetice, cu caracter retrospectiv;
- este organizată pe bază de norme unitare și obligatorii.

Funcțiile contabilității financiare sunt următoarele:

- înregistrarea exhaustivă a tranzacțiilor întreprinderii, în vederea determinării în mod periodic a situației patrimoniale și financiare a rezultatului global;
- furnizarea de informație financiar contabilă în timp real, utilizată în luarea deciziilor manageriale curente și strategice;
- comunicare financiară externă;
- instrument de verificare și probă, având în vedere o serie de rațiuni fiscale și juridice;
- furnizare a informațiilor necesare realizării sintezelor macroeconomice;
- satisfacere a cerințelor informaționale ale analizei financiare.

Limitele contabilității financiare se referă la faptul că rezultatul global nu este suficient pentru a conduce și a lua decizii în gestiunea întreprinderii, iar simpla comparare în timp și spațiu a rezultatelor globale și a bilanțurilor mai multor întreprinderi nu asigură o suficientă orientare a terților în luarea unor decizii, în special de ordin investițional.

Contabilitatea de gestiune (managerială, de exploatare, analitică) are ca obiect evidența, calculul, analiza și controlul costurilor și rezultatelor analitice prin prisma componentelor activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate ale întreprinderii (secții, ateliere, activități). Scopul și obiectul contabilității de gestiune se identifică cu gestiunea analitică a stocurilor, calcularea costurilor produselor, serviciilor, activităților și funcțiilor, determinarea rezultatelor analitice prin compararea costurilor produselor cu prețul lor de

vânzare și previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea bugetelor interne.

Asigură informațiile necesare conducerii întreprinderii.

Spre deosebire de contabilitatea financiară, nu este organizată pe bază de norme unitare și obligatorii la nivel național, dar marile întreprinderi elaborează și aplică proceduri foarte stricte și detaliate privind organizarea contabilității de gestiune, în consonanță cu specificul activității proprii.

1.3 Sfera de aplicare a contabilității

În România, potrivit legislației în vigoare există două feluri de întreprinderi: regii autonome și societăți comerciale.

Regiile autonome se organizează și funcționează, în principal, în ramurile strategice ale economiei naționale - industria de armament, energetică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poștă și transporturi feroviare. Înființarea acestora este decisă de către Guvernul României, pentru cele de interes național, și de către organele județene și municipale pentru cele prin răspunderea de interes local, în ramurile și domeniile prevăzute de lege. Conform prevederilor, regia este proprietara bunurilor din patrimoniul său, trebuind ca prin activitățile desfășurate, bazate pe gestiune economică și autonomie financiară să-și acopere integral cheltuielile și să obțină profit. Prin actul de înființare al regiei autonome se stabilesc obiectul de activitate, patrimoniul, denumirea și sediul principal. Modalitățile de organizare a regiei, inclusiv structura organizatorică, se stabilesc prin regulamentul de organizare și funcționare. Anual, regia întocmește buget de venituri și cheltuieli, bilanț contabil și cont de profit și pierderi. Din veniturile realizate după acoperirea cheltuielilor, regia autonomă constituie o serie de fonduri, cum sunt: fond de rezervă, fond de participare a salariaților la profit, fonduri social-culturale și sportive.

Societatea comercială ca întreprindere, este o entitate economică colectivă, care se înființează în vederea efectuării de activități economice, fiind persoane juridice sub următoarele forme:

- societate în nume colectiv;
- societate în comandită simplă;
- societate în comandită pe acțiuni;
- societate pe acțiuni;
- societate cu răspundere limitată.

Societatea în nume colectiv se caracterizează solidară și nemărginită a membrilor asociați.

Societățile în comandită se caracterizează prin existența a două categorii de asociați: comanditații care răspund solidar și nemărginit, ca și în societățile în nume colectiv și alții numiți comanditari, care răspund de obligațiile societății limitat, numai cu capitalul lor.

Societățile pe acțiuni sunt societăți la care asociații răspund limitat, numai cu capitalul lor.

După responsabilitatea titularilor de proprietate față de societate, aceste societăți se grupează în societăți de persoane și societăți de capitaluri. Astfel,

societatea pe acțiuni și cea în comandită pe acțiuni sunt considerate societăți de capitaluri, întrucât elementul esențial îl formează capitalul, persoana neavând nici un rol - este anonimă, iar societatea în nume colectiv și cea în comandită simplă sunt considerate societăți de persoane, întrucât persoana, și nu capitalul, joacă rolul principal în constituirea și conducerea lor.

Diversitatea tipurilor de întreprinderi existente în țara noastră, cu implicații directe în organizarea și conducerea contabilității necesită clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. După forma de proprietate asupra capitalului, există:
 - întreprinderi cu capital privat;
 - întreprinderi cu capital de stat;
 - întreprinderi cu capital mixt.
2. După domeniul de activitate în care sunt organizate, se disting:
 - întreprinderi industriale;
 - întreprinderi agricole;
 - întreprinderi comerciale;
 - întreprinderi prestatoare de servicii;
 - întreprinderi financiar-bancare, asigurare, etc.
3. În funcție de tipul de producție, care interesează contabilitatea de gestiune, întreprinderile industriale se clasifică astfel:
 - întreprinderi cu producție de unicate;
 - întreprinderi cu producție de serie (mică, mijlocie și mare);
 - întreprinderi cu producție de masă.
4. În funcție de mărime, întreprinderile se împart în:
 - întreprinderi mici;
 - întreprinderi mijlocii;
 - întreprinderi mari.
5. După apartenența națională, există:
 - întreprinderi naționale;
 - întreprinderi multinaționale.

1.3.1. Obiectul contabilității financiare

Obiectul contabilității financiare îl constituie reflectarea circuitului patrimonial extern al întreprinderii, adică relațiile cu proprietarii, clienții, furnizorii, creditorii, instituțiile financiare și de credit, angajații, bugetul statului și alte unități sau persoane, precum și calcularea într-o formă sintetică la nivelul întreprinderii a structurilor de activ și de pasiv și a rezultatelor obținute, care se concretizează în următoarele relații:

1. $ACTIV = PASIV$
2. $ACTIV = PASIV + REZULTATE NETE$
3. $CHELTUIELI \pm REZULTATE NETE = VENITURI$
4. $SITUAȚIA NETĂ = ACTIV - DATORII$

Categoriile economice de activ și pasiv, cheltuieli și venituri sunt reflectate pe structuri distincte.

ACTIVELE în funcție de modul de valorificare și gradul lor de lichiditate, astfel: active imobilizate și active circulante. La rândul lor, activele imobilizate sunt reflectate pe grupe mari, astfel: imobilizări necorporale, imobilizări

corporale și imobilizări financiare. Activele circulante sunt reflectate pe grupe, astfel: stocuri și producția în curs de execuție, creanțe, disponibilități bănești, plasamente de trezorerie și alte valori.

PASIVELE sunt reflectate în funcție de modul de finanțare și de gradul de exigibilitate ale surselor de finanțare, astfel: capitaluri proprii, provizioane pentru riscuri și cheltuieli și datorii. Structurilor de activ și pasiv prezente li se mai adaugă valorile de regularizare activ și pasiv.

În ceea ce privește cheltuielile și veniturile, acestea sunt grupate și reflectate în funcție de natura activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate (exploatare, financiară, excepțională).

1.3.2. Metoda contabilității întreprinderii

Ca orice metodă, metoda contabilității întreprinderii arată maniera în care contabilitatea rezolvă sarcinile care decurg din obiectul ei de cercetare și reflectare.

Între obiectul și metoda contabilității există o interdependență și condiționare reciprocă, în sensul că obiectul stabilește ce trebuie studiat, iar metoda arată cum trebuie acționat, studiat, pentru realizarea obiectului.

Caracterul complex al obiectului contabilității întreprinderii determinat de obiectele celor două feluri de contabilitate (financiară și de gestiune), precum și de reflectarea sub dublul aspect al patrimoniului și a rezultatelor, face ca și metoda contabilității întreprinderii să aibă un caracter complex, ea realizându-se prin mai multe mijloace, procedee tehnice de lucru, cunoscute sub denumirea de procedeele metodei contabilității.

Metoda contabilității întreprinderii cuprinde totalitatea principiilor și procedeelor folosite de contabilitate pentru reflectarea și controlul tuturor elementelor ce se cuprind în obiectul ei de studiu.

Principiile și procedeele care formează conținutul metodei contabilității întreprinderii au constituit baza elaborării de către Ministerul Finanțelor a sistemului de contabilitate al întreprinderilor, cunoscut sub denumirea de Sistemul de contabilitate al agenților economici din România, acesta devenind principalul instrument de normalizare contabilă din țara noastră, care cuprinde: Legea contabilității nr.82/1991, Regulamentul de aplicare a legii contabilității, Planul contabil general și normele de utilizare a acestuia, completat ulterior și de alte acte normative. Acesta dezvoltă principiile contabile generale statuate pe plan internațional și modul concret de aplicare a procedeelor contabilității întreprinderilor din țara noastră.

În scopul asigurării comparabilității informației furnizate de contabilitatea financiară și facilitării controlului este în desfășurare un program de acțiuni complexe de modernizare a metodei contabilității pe plan mondial, care vizează:

- definirea de norme și principii generale, bazate pe terminologie precisă și identică pentru toți utilizatorii informației contabile;
- stabilirea de legături precise între nevoile de gestiune, specifice fiecărei întreprinderi și legislația economică și financiară a fiecărei țări;
- concretizarea mijloacelor necesare pentru elaborarea contabilităților

naționale.

Normalizarea contabilității reprezintă procesul prin care se armonizează prezentarea documentelor de sinteză, metodele contabile și terminologia contabilă. Efectul de normalizare¹ este reprezentat de definirea postulatelor, principiilor și normelor contabile.

Postulatul reprezintă o propoziție a cărei acceptare este cerută de realizarea unei demonstrații, definită pe baza observațiilor asupra mediului economic, politic, juridic și social, precum și a obiectivelor informării financiare în concordanță cu necesitățile utilizatorilor.

Principiul este elementul conceptual, în baza unui anumit postulat, în funcție de care se elaborează normele contabile.

Normele contabile sunt reguli pentru evaluarea, înregistrarea, clasificarea și prezentarea informațiilor.

Fundamentarea normalizării poate porni fie de la planul contabil general, fie de la un cadru contabil conceptual.

Planul contabil general modern reprezintă un ansamblu de principii și reguli, cuprinzând lista conturilor cu instrucțiuni de utilizare a lor și procedurile de organizare a contabilității.

Sistemul de contabilitate introdus în țara noastră de la 1 ianuarie 1994 are la bază un plan de conturi general cu normele de utilizare a lor, potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, precum și normele și uzanțele practicate de țările cu economie de piață, cum sunt cele din Directivele a IV-a (referitoare la conturile anuale) și a VII-a (referitoare la conturile de consolidare) ale Comunității Europene, norme recomandate de Comitetul Internațional de Standardizare a contabilității (IASC).

Cadrul contabil conceptual reprezintă un sistem coerent de obiective și de principii fundamentale, legate între ele, susceptibile să conducă la formularea de norme solide și să indice natura, rolul și limitele contabilității financiare și ale situațiilor financiare².

Cadrul contabil conceptual reprezintă o teorie contabilă normativă. Pornind de la definiția dată de FASB în 1989 a fost elaborat de către IASC un cadru conceptual asemănător celui american elaborat de FASB, dar mai potrivit cerințelor contabilității țărilor europene, fiind rezultatul intelectual al confruntării între mai multe culturi contabile. Acest cadru conceptual tratează următoarele probleme: elementele care compun situațiile financiare; obiectivul situațiilor financiare; caracteristicile calitative ale situațiilor financiare; recunoașterea elementelor care compun situațiile financiare; evaluarea elementelor situațiilor financiare; conceptele de capital și de menținere a acestuia.

Situațiile financiare sunt de regulă întocmite conform unui model contabil bazat pe costul istoric recuperabil și pe conceptul de menținere a nivelului capitalului financiar nominal. Alte modele și concepte ar putea fi mai adecvate pentru a satisface obiectivul de furnizare a informației, care să fie utilă la luarea deciziilor economice, dar până în prezent nu există un consens pentru această modificare. Cadrul general a fost creat astfel încât să poată fi aplicat unei serii de modele contabile și de concepte privind capitalul și menținerea nivelului

¹ N.Feleagă, I.Ionașcu:Tratat de contabilitate financiară, Ed.Economica 1999.

² Definiție dată de organismul american de normalizare contabilă FASB în Scope and implications of Conceptual framework Project 1976.

capitalului.

Situațiile financiare întocmite conform Standardelor Internaționale de Contabilitate nu mai conțin diferențe cauzate de componenta națională a sistemului contabil și răspund necesităților comune majorității utilizatorilor săi, care iau decizii economice pentru:

- a hotărî momentul în care să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- a evalua performanța managementului;
- a stabili poziția financiară a întreprinderii în comparație cu întreprinderi similare;
- a evalua posibilitățile de asigurare a lichidității într-un viitor previzibil;
- a determina politicile contabile;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul ce poate fi reinvestit și distribuit;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a-și realiza activele și onora obligațiile;
- a hotărî strategia viitoare a întreprinderii.

Situațiile financiare abordate ca parte componentă a procesului de raportare financiară sunt alcătuite din următoarele componente³:

- bilanțul,
- contul de profit și pierdere,
- situația modificărilor capitalului propriu,
- situația fluxurilor de trezorerie,
- politicile contabile și notele explicative.

O schimbare semnificativă vizează **categoriile de utilizatori de informații financiar contabile**, cărora li se adresează situațiile financiare întocmite conform Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Numărul utilizatorilor de informație financiar contabilă a crescut concomitent cu diversificarea necesităților de informare. Standardizarea internațională a situațiilor financiare a avut în vedere satisfacerea unor cerințe comune a unui număr cât mai mare de utilizatori, recunoscându-se limita că nu pot fi satisfăcute toate necesitățile de informație a tuturor utilizatorilor.

Principalii utilizatori de informații contabile sunt:

a) **Investitorii prezenți și potențiali** își extrag din situațiile financiare informații referitoare la:

- capacitatea entității de a genera profit și de a plăti dividende;
- evaluarea modului cum este administrat patrimoniul în vederea menținerii sau înlocuirii managementului în cazul unor performanțe slabe;
- evaluarea riscului de a investi sau nu într-o afacere;
- cumpărarea, păstrarea sau vinderea unei investiții.

b) **Furnizorii, alți creditori comerciali și creditorii financiari** care sunt interesați de informații referitoare la poziția financiară, pentru a fi siguri că își vor primi la scadență sumele datorate. În timp ce creditorii comerciali sunt interesați de poziția financiară pe termen scurt, cei financiari vizează un orizont de timp mediu și lung.

³ Conform IAS1 „Prezentarea situațiilor financiare”, un set complet de situații financiare anuale are componența prezentată în text.

- c) **Clienții** analizează situațiile financiare prin prisma continuității activității, fiind interesați de o colaborare pe termen lung.
- d) **Angajații** împreună cu sindicatele au nevoie de informații legate de profitabilitate, poziție financiară și continuitate, pentru a se asigura că :
 - își vor primi salariile, pensiile și alte avantaje bănești;
 - nu își vor pierde locul de muncă;
 - vor avea oportunități de promovare.
- e) **Guvernul și instituțiile sale** care utilizează informațiile furnizate de situațiile financiare pentru determinarea politicii fiscale, a pârghiilor economice și din rațiuni statistice pentru calculul venitului național și alți indicatori statistici.
- f) **Bursele de valori** interesate de evoluția unor societăți multinaționale de valori mobiliare, societăți internaționale de valori mobiliare și alte societăți cotate la bursă.
- g) **Publicul larg** interesat de evoluția entității și influența acesteia în economia locală, posibilitatea unor eventuale colaborări și oportunități de afaceri.

După cum se poate observa, **guvernul și instituțiile sale nu reprezintă principalii utilizatori de informații cărora li se adresează situațiile financiare întocmite conform Standardelor Internaționale de Contabilitate.** Totuși contabilitatea trebuie organizată în așa fel încât să poată să furnizeze și informații solicitate de instituțiile guvernului pentru necesități fiscale. Acest lucru este recunoscut și de Consiliul IASB, care precizează că guvernele pot stabili în particular cerințe diferite sau suplimentare pentru scopuri proprii, dar cu amendamentul că acestea nu trebuie să influențeze în nici un caz situațiile financiare publicate. Raportările speciale în scopuri fiscale se situează în afara cadrului general al situațiilor financiare întocmite conform standardelor internaționale.

1.3.3. Postulatele și principiile contabile

Normalizarea contabilității generează perfecționarea sistemului de postulate și principii contabile, a căror validare decurge din acceptarea lor generală.

Postulatele contabile (concepțe fundamentale, axiome, ipoteze) conform clasificării profesorilor francezi Esnault și Hoarau, sunt următoarele:

1. Delimitarea spațiului - postulatul entității;
2. Decuparea în timp:
 - postulatul continuității exploatarei;
 - postulatul periodicității;
 - postulatul independenței exercițiilor;
 - postulatul permanenței metodelor.

3. Cuantificarea faptelor observate: postulatul unității monetare.

Postulatul entității consideră întreprinderea ca o entitate autonomă, care posedă un patrimoniu propriu, distinct de cele ale proprietarilor săi, și care își desfășoară activitatea funcționând în cadrul unei entități patrimoniale de tipul: întreprindere individuală, societate de persoane, societate de capitaluri

sau grup de societăți.

Postulatul continuității exploatării consideră că întreprinderea va continua să existe o perioadă suficient de lungă pentru ca activitățile prevăzute să poată fi realizate și angajamentele asumate să fie respectate. Regulamentul aplicării Legii contabilității definește acest postulat astfel: Se presupune că unitatea patrimonială își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare, faliment sau de reducere semnificativă a activității.

Postulatul periodicității evidențiază necesitatea decupajului temporal arbitrar - pe exerciții financiare pentru determinarea rezultatului și a altor indicatori: dividendele asociaților, impozitul, valoarea adăugată, investițiile, autofinanțarea etc.

Postulatul independenței exercițiilor presupune că fiecărui exercițiu să i se atribuie numai acele cheltuieli și venituri care se corelează ca efort și efect rezultatului obținut. Consecințele aplicării acestui postulat se referă la momentul înregistrării veniturilor și a cheltuielilor, la calculul amortismentelor și provizioanelor la sfârșitul exercițiului, dar anterioare închiderii conturilor, a evenimentelor posterioare închiderii conturilor.

Referitor la momentul înregistrării veniturilor și cheltuielilor, menționăm adoptarea sistemului contabilității de angajamente (accrual accounting) conform căruia veniturile sunt înregistrate în momentul livrării bunurilor sau prestării serviciilor, iar cheltuielile în momentul primirii bunurilor sau prestării serviciilor de către terți.

Postulatul permanenței metodelor presupune continuitate în aplicarea regulilor, normelor și metodelor privind evaluarea, contabilizarea, prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurându-se comparabilitatea în timp a informației contabile.

O eventuală schimbare de metodă ca urmare a modificării legislației fiscale, a restructurării activității etc., este permisă dacă asigură o imagine mai bună a realității economice; schimbarea metodei trebuie semnalată în Anexa la bilanț.

Postulatul unității monetare cere exprimarea și comunicarea operațiilor economice și financiare și a rezultatelor numai sub formă monetară, având în vedere caracteristicile unității monetare: relevanță, simplitate, disponibilitate, inteligibilitate și utilitate.

Principiile contabile constituie reguli foarte generale, în baza unui anumit postulat, care generează norme contabile.

Prezentăm în continuare principii contabile general acceptate.

Principiul costurilor istorice constă în a conserva valorile de intrare (valori istorice) pentru reflectarea structurilor bilanțiere. Aplicarea principiului este motivată de caracteristicile costului istoric: este definit și verificabil. Acest principiu bazat pe ipoteza unității monetare stabile, constă în respectarea valorii nominale a monedei, fără a se ține cont de variațiile puterii sale de cumpărare. Folosirea costului istoric ca bază de evaluare își are justificarea în dorința de a cunoaște un patrimoniu eterogen și o performanță care rezultă din tranzacții de natură diferită. Fiabilitatea este avantajul major pe care îl oferă costul istoric, în comparație cu costul de înlocuire, valoarea justă sau valoarea actualizată. În condiții de inflație, sau chiar de hiperinflație cum este cazul României, aplicarea

costurilor istorice conduce la o deformare a informației prezentate în situațiile financiare, fiind nevoie de ajustări. Aspectele negative se referă la subevaluarea costului stocurilor, cu implicații în imposibilitatea refacerii acestora și decapitalizarea entității. La decapitalizare se ajunge și prin plata unor impozite nereale și a dividendelor fictive.

Principiul prudenței cere ca în evaluarea cheltuielilor și veniturilor să se țină seama de riscurile, deprecierile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității în exercițiul curent sau anterior, asigurând aprecierea rezonabilă a faptelor și evitarea transferului în viitor a incertitudinilor prezente susceptibile să greveze patrimoniul și rezultatul. Acest principiu afirmă că toate minus-valorile latente fac obiectul provizioanelor, însă pentru a constata contabil o plusvaloare, trebuie ca aceasta să se realizeze efectiv.

În H.G. 704/1993 se precizează că nu este admisă supraevaluarea activelor și veniturilor, respectiv subevaluarea pasivelor și cheltuielilor.

Directiva a IV-a a Comunității Europene precizează reguli de evaluare: valoarea imobilizărilor cu durată de serviciu limitată să fie amortizată sistematic pe toată durata de serviciu; corectări de valoare sub nivelul costului istoric pentru imobilizările financiare la care se prevede o depreciere durabilă; corectări de valoare pentru activele circulante a căror valoare actuală (de piață) este mai mică decât valoarea de intrare.

Directiva a IV-a prevede însă și dispoziții pentru atenuarea consecințelor principiului prudenței, pentru evitarea reducerilor excesive de valoare, în contradicție cu imaginea fidelă.

Trebuie menționată totuși limita acestui principiu, care permite crearea de „rezerve secrete”, și nu trebuie uitat că o subevaluare într-un anumit exercițiu, antrenează subevaluare într-o perioadă viitoare.

Principiul intangibilității bilanțului de deschidere semnifică deplina concordanță a bilanțului de deschidere a unui exercițiu cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent. Este principiul care vizează fondul contabilității în ce privește funcția sa patrimonial - juridică. Eventualele omisiuni sau erori privind exercițiul precedent vor fi operate în contabilitatea curentă a exercițiului în curs, după ce, în prealabil, s-au consemnat în Anexa la bilanțul exercițiului precedent.

Principiul recunoașterii veniturilor se referă la constatarea și măsurarea veniturilor. În cadrul contabilității de angajamente constatarea venitului se face în momentul vânzării. Măsurarea venitului se face prin valoare monetară a bunurilor și serviciilor schimbate.

Principiul conectării cheltuielilor cu veniturile precizează momentul în care trebuie contabilizate cheltuielile din exploatare. Conform postulatului independenței exercițiilor, fiecărui exercițiu trebuie să i se impute veniturile și cheltuielile corespunzătoare. În cazul angajării cheltuielilor pentru mai multe exerciții, trebuie determinată partea din cheltuieli care a servit la obținerea venitului anului curent, care fiind ajunsă la scadență se înregistrează ca o cheltuială cealaltă parte fiind considerată activ, iar în măsura în care nu poate fi conectată cu veniturile viitoare, reprezintă o pierdere. Principiul pare simplu, dar aplicarea lui conduce în unele cazuri, la estimări, care au un caracter de subiectivitate. Un exemplu concludent este dat de cheltuielile înregistrate în exercițiul curent pentru promovarea și îmbunătățirea imaginii, care va genera venituri în perioadele viitoare, sau cheltuielile de cercetare și dezvoltare, care

deși eșalonate pe o perioadă estimată, nu este cert că vor genera veniturile așteptate.

Principiul necompensării interzice efectuarea compensării între posturile de activ și cele de pasiv, între creanțe și datorii, între posturile de cheltuieli și venituri, în scopul asigurării transparenței informației prin evaluarea și înregistrarea separată în contabilitate a elementelor patrimoniale de activ și pasiv, cheltuieli și venituri.

Principiul partidei duble a fost considerat în vechiul sistem contabil românesc cel mai important principiu al metodei contabilității. Nivelul actual al evoluției conceptelor și abordărilor contabilității în partidă dublă acordă o semnificație mult mai largă acestui principiu secular⁸, și anume:

- un același eveniment comportă o dublă înregistrare, afectând cel puțin două conturi;
- potrivit partidei duble sunt luate în considerare două ansambluri: primul de natură juridică, patrimonială — bilanțul; al doilea, de natură economică, expresie a gestiunii — contul de profit și pierdere. Prin cele două ansambluri se realizează un dublu calcul și o dublă verificare a rezultatului exercițiului.

Luca Pacioli a relevat în volumul al doilea al tratatului său, în capitolul intitulat *De scripturis* rolul acestor două ansambluri (situații de sinteză):

- în bilanț, care exprimă situația patrimoniului, rezultatul este constatat;
- în contul *Utile e Danno* (Profituri și pierdere) rezultatul este explicat.

Principiul pragului de semnificație și agregării se referă la informațiile semnificative, care dacă ar fi prezentate eronat sau omise ar distorsiona situațiile financiare, influențând negativ deciziile economice luate pe baza acestora. Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație.

Pragul de semnificație depinde de mărimea erorii și de omisiune, reprezentând o limită și nu o însușire calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă.

Principiul neutralității care presupune ca cei care întocmesc situațiile financiare să fie neutri, să nu se lase influențați să prezinte un rezultat sau un obiectiv predeterminat.

Principiul prelevanței economicului asupra juridicului care presupune că orice tranzacție sau eveniment se înregistrează în contabilitate în conformitate cu fondul și cu realitatea economică și nu doar cu forma lui juridică. Fondul tranzacțiilor nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convențională. Acest principiu nou, presupune schimbarea mentalității atât a personalului financiar contabil care reprezintă partea executivă cât și responsabililor cu întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, respectiv administratorii. Pentru a demonstra conotațiile morale ce intervin din aplicarea acestui principiu trebuie să ne punem întrebarea: Este economicul mai real decât juridicul? Firește că nu, deoarece faptele contabile sunt de natură economică, juridică, administrativă și naturală. Anglo-saxonii, promotorii principiului prelevanței economicului asupra juridicului, nu de puține ori folosesc diferite proceduri ce duc la ascunderea, alterarea realității economice, folosind acea „contabilitate creativă”.

Conceptul imagine fidelă — concept dominant în contabilitate, introdus în

dispozițiile generale ale Directivei a IV-a, poate fi abordat din diverse puncte de vedere.

În țările cu sistem de contabilitate anglo-saxon, unde s-a realizat deconectarea contabilității de fiscalitate, contabilitatea trebuie să ofere o imagine fidelă a realității economice.

Sistemul de contabilitate continental, având un impact puternic al fiscalității, atribuie imaginii fidele în special semnificația de obiectiv al conturilor anuale, dar, în baza directivei a IV-a, tinde să fie considerat un principiu federator.

Conform acestui principiu informația prezentată în situațiile financiare trebuie să prezinte corect toate tranzacțiile și evenimentele aferente exercițiului pentru a fi credibilă. Organismul Internațional de Contabilitate (IASC), prezintă imaginea fidelă astfel: „*O imagine fidelă sau prezentarea fidelă a informației se obține prin realizarea principalelor caracteristici calitative ale informației financiar-contabile și prin aplicarea de norme contabile pertinente*”. Aceste caracteristici calitative ale informației sunt: inteligibilitatea, relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea. Rezultă că utilitatea informației contabile este o mixtură de caracteristici calitative, ce pot avea la un moment dat, o pondere mai mare a pertinentei și o pondere mai mică a fiabilității sau invers.

1.4. Evaluarea patrimoniului

Evaluarea asigură determinarea valorilor la care elementele descrise în situațiile financiare sunt recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Evaluarea contribuie împreună cu celelalte procedee ale metodei contabilității la realizarea principiilor de organizare a contabilității.

Evaluarea în contabilitate are la bază 2 criterii: valoarea de utilitate și timpul⁴.

Valoarea de utilitate în cazul elementelor de activ reprezintă costul sau sacrificiul consimțit pentru intrarea în patrimoniu a bunului supus evaluării sau pentru utilizarea acestuia în unitate sau vânzarea lui la piață. În cazul elementelor de pasiv reprezentând numai datorii, valoarea de utilitate reprezintă suma acceptată a fi plătită în schimbul obligației create sau suma necesară pentru plata obligațiilor fiscale.

Al doilea criteriu al evaluării - timpul - se referă la momentul plasării evaluării: trecut, prezent sau viitor, a căror intercondiționare derivă din principiul continuității activității. Însăși definirea categoriilor patrimoniale, în Cadrul pentru elaborarea și prezentarea situațiilor financiare elaborate de IASC (Comitetul de Standarde Contabile Internaționale) relevă această intercondiționare între momentele evaluării:

- activul este resursa prezentă care reprezintă rezultatul evenimentelor din trecut și aduce beneficii viitoare;
- pasivul este obligația prezentă a unității patrimoniale care provine din evenimentele din trecut, generând în viitor, la achitare, diminuarea beneficiilor unității;
- capitalul propriu concretizează valoarea netă a activului rezultată ca

⁴ M.Ristea și colectiv: Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii, Ed. Tribuna Economică, 1995.

diferență între activul total al unității și obligațiile (datorii) achitate în perioada analizată;

- veniturile sunt definite drept creșterea beneficiilor în perioada curentă sub forma creșterilor de active sau a reducerilor de pasive, având ca rezultat creșterea capitalului propriu;
- cheltuielile sunt definite ca micșorări ale beneficiilor în perioada curentă sub forma micșorărilor de active sau a creșterilor de pasive, având ca rezultat diminuarea capitalului propriu.

Armonizarea sistemului contabil românesc cu Directivele Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate aduce schimbări importante și abordări noi în problematica evaluării elementelor patrimoniale, această dimensiune având un rol primordial. Dificultățile în aplicarea noilor reglementări, nu sunt cele legate de tehnica înregistrărilor contabile sau de încadrarea corectă a unei tranzacții sau eveniment în categoria corespunzătoare, ci vor fi legate de evaluarea, respectiv de determinarea corectă a valorilor la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Bazele de evaluare utilizate pentru situațiile financiare în combinații variate, includ următoarele:

a) Costul istoric

Activele sunt înregistrate la valoarea plătită în numerar sau echivalent al numerarului sau la valoarea justă de la momentul achiziționării lor.

Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau în unele cazuri, cum ar fi impozitul pe profit, la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau echivalent al numerarului pentru stingerea datoriilor ce decurg din desfășurarea normală a afacerilor.

b) Costul curent

Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalent al numerarului care ar trebui plătită dacă același activ sau unul echivalent ar fi achiziționat în prezent.

Datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau echivalent al acestuia, necesară pentru a deconta în prezent obligația.

c) Valoarea realizabilă (valoarea actuală la ieșire)

Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalent al numerarului, care ar putea fi obținut la data vânzării normale a activelor.

Datoriile sunt înregistrate la valoarea lor de decontare, respectiv la valoarea neactualizată în numerar sau echivalent al numerarului, care trebuie plătită.

d) Valoarea actualizată (valoarea capitalizată)

Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a intrărilor viitoare nete de numerar, care vor fi generate de derularea normală a afacerii.

Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a ieșirilor viitoare de numerar, care se așteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile.

Situațiile financiare sunt de regulă, întocmite conform unui model contabil bazat pe costul istoric recuperabil și pe conceptul de menținere al capitalului financiar nominal. Acest mod de evaluare este de regulă combinat cu alte baze de evaluare. Trebuie menționat faptul că Standardele Internaționale de Contabilitate acordă o atenție deosebită evaluării la întocmirea situațiilor

financiare, punând accentul pe finalitatea efectului, modul cum se realizează acest lucru fiind apanajul raționamentului profesional.

Conform O.M.F. nr.94/2001, evaluarea trebuie să se efectueze în următoarele momente, prin intermediul opțiunilor corespunzătoare caracterului economic al tranzacțiilor:

A) La data intrării în patrimoniu:

- **activele** sunt cuantificate la **costul istoric** (cost de achiziție, cost de producție, valoare de aport, valoare de utilitate, valoare justă);
- **datoriile** sunt cuantificate la **valoarea istorică** (valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației, sau valoarea care se așteaptă a se plăti în numerar sau echivalente de numerar) sau la **valoarea actualizată**, în funcție de variațiile puterii generale de cumpărare;
- **veniturile** atunci când sunt realizate, sunt cuantificate la nivelul **valorilor de intrare ale activelor** care s-au majorat, sau la nivelul **valorilor de ieșire ale datoriilor**, care s-au diminuat;
- **cheltuielile**, sunt cuantificate în momentul în care sunt recunoscute, la nivelul **valorilor de ieșire ale activelor**, care au scăzut, sau al **valorilor de intrare al datoriilor** care s-au majorat.

B) La inventariere se determină **valoarea de inventar** sau **valoarea actuală** a elementelor patrimoniale componente.

C) La data întocmirii situațiilor financiare:

- **activele** se evaluează la **valoarea lor istorică**, **ajustată** cu eventualele deprecieri de valoare, sub forma **amortizării** și a **provizioanelor**, în cazul utilizării tratamentului de bază, sau la **valoare reevaluată** sau **actualizată** la inflație, în cazul tratamentului alternativ;
- **datoriile** se evaluează la **valoare istorică**, **corectată** cu eventuale **provizioane** constituite la inventar, dacă se folosește tratamentul de bază, sau la **valoare actualizată** în cazul tratamentului alternativ;
- **veniturile și cheltuielile** sunt prezentate în situațiile financiare fie la **valoarea lor istorică** sau la o **valoare actualizată la inflație**.

D) La ieșirea din patrimoniu, respectiv la cedare sau decontare, activele și datoriile trebuiesc evaluate la **valoarea de intrare**.

La evaluarea elementelor patrimoniale trebuie să menționăm unele noțiuni noi, precizate de standardele internaționale cum ar fi:

Valoarea realizabilă netă, care reprezintă prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

Valoarea recuperabilă este suma pe care entitatea patrimonială se așteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o entitate patrimonială estimează să o obțină prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat de bună voie un activ sau decontată o datorie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. În cazul unor astfel de

tranzacții se poate utiliza prețul de piață pentru bunuri cu o piață activă sau valoarea de înlocuire, pentru bunuri pentru care nu există o piață activă.

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare estimate din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea sa la sfârșitul duratei de viață utilă.

Valoarea de aport pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, este determinată pe baza prețului pieței, utilității-generarea de beneficii economice viitoare-stării și amplasării respectivului bun.

Valoarea actualizată este valoarea determinată prin metode care iau în calcul rata inflației și reprezintă o estimare a valorii actualizate a viitoarelor fluxuri nete de numerar.

Costul de achiziție include prețul de cumpărare net, toate taxele și impozitele nerecuperabile, cheltuielile suplimentare pentru punerea în stare de funcționare sau de utilitate, precum și dobânzile pentru împrumuturi de finanțare a achiziției și efectele variației cursurilor de schimb valutar-în cazul tratamentului alternativ permis.

Costul de producție include cheltuielile directe de producție și cota cheltuielilor indirecte de producție, alocată în mod sistematic cheltuielilor directe.

În cazul evaluării și reevaluării elementelor patrimoniale, Standardele Internaționale de Contabilitate, pun accentul pe raționamentul profesional. Raționamentul profesional este cel care fundamentează politicile financiare și contabile ale entității patrimoniale, plecând de la duratele de viață și metodele de amortizare ale imobilizărilor și terminând cu metodele de evaluare în bilanț a diferitelor elemente de raportare

Costul istoric, reprezentând sacrificiul consimțit pentru aducerea bunului în patrimoniul unității la data de intrare.

Costul istoric al activelor reprezintă valoarea reală în momentul achiziției sau producției. Costul istoric al pasivelor reprezintă valoarea aferentă sumelor plătite pentru achitarea obligațiilor sau a sumelor de plătit în cazul obligațiilor fiscale generate de activitatea normală a unității.

În cazul activelor sub formă de bunuri, costul istoric este valoarea contabilă de intrare a lor în patrimoniu, concretizată în:

- = valoarea de aport pentru bunurile intrate ca aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit⁵;
- = costul de achiziție pentru bunurile obținute cu titlu oneros;
- = costul de producție pentru bunurile obținute din producție proprie.

În cazul activelor sub formă de creanțe sau datorii costul istoric este dat de valoarea nominală, egală cu suma de lichidități ce vor fi încasate, respectiv plătite, în schimbul lor.

- costul curent (de înlocuire) reprezintă: în cazul activelor, valoarea aferentă sumei de bani pe care unitatea o acceptă pentru a dobândi în perioada curentă un bun echivalent cu cel delimitat ca obiect al evaluării; în cazul pasivelor, valoarea nominală aferentă sumelor de

⁵ Valoarea de aport se estimează în funcție de valoarea de piață, de utilitate în momentul intrării, de starea și amplasamentul bunurilor intrate.

- plătit în perioada curentă pentru achitarea obligațiilor;
- valoarea de realizare (valoarea netă la vânzare, valoarea actuală de ieșire) reprezintă: în cazul activelor – valoarea care s-ar obține în perioada curentă, prin vânzarea bunului; în cazul pasivelor – valoarea nominală de achitare a obligațiilor în perioada curentă;
- valoarea actualizată (valoarea capitalizată) rezultă prin estimarea pentru perioada curentă a valorii corespunzătoare încasărilor nete viitoare din utilizarea bunului pe durata vieții sale economice. Cadrul IASC definește valoarea actualizată a activelor ca echivalența fluxurilor nete de numerar viitoare (de intrare) de așteptat a fi generate în circuitul economic normal al unității. Pentru pasive valoarea actualizată este determinată de fluxurile nete de numerar viitoare (de ieșire) necesare stingerii obligațiilor generate de circuitul economic normal al unității.

În raport de natura elementelor patrimoniale și momentul efectuării evaluării, se disting următoarele forme de evaluare: evaluarea la intrare, evaluarea la ieșire, evaluarea la inventar și evaluarea la închiderea exercițiului.

Evaluarea la intrare are la bază costul istoric consemnat în documentele justificative — care reprezintă valoarea contabilă de înregistrare. Această valoare se concretizează în:

- cost de achiziție pentru bunurile procurate cu titlu oneros. Costul de achiziție al unui bun însumează prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.

Costul de achiziție al titlurilor de valoare - de participare, imobilizate, mobiliare, de plasament - este egal cu prețul de cumpărare; sunt excluse cheltuielile fiscale și accesorii, contabilizate direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

- valoarea de utilitate pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit;
- costul de producție pentru bunurile obținute din procesul intern de producție. Costul de producție cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricarea bunului respectiv.

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producție. Pot fi incluse dobânzile aferente perioadei de fabricație, în cazul bunurilor materiale și lucrărilor cu ciclu lung de fabricație.

Valoarea contabilă de înregistrare a creanțelor și datoriilor reprezintă suma de lichidități care se vor încasa sau plăti în schimbul lor.

Valoarea contabilă a cheltuielilor reprezintă diminuarea elementelor de activ corespunzătoare (în cazul consumurilor stocate) sau creșterea elementelor de pasiv (în cazul angajamentelor).

Valoarea contabilă a veniturilor este determinată de creșterile de activ, (fie valoarea creanțelor sau lichidităților în cazul vânzărilor, fie costul de producție al stocurilor și imobilizărilor obținute în activitatea unității).

Evaluarea la ieșire. La ieșirea din patrimoniu prin vânzare, consum etc.,

elementele patrimoniale se evaluează și se scad din gestiune la valoarea de intrare (contabilă).

Unitatea patrimonială trebuie să folosească aceleași metode de evaluare pe tot parcursul exercițiului, precum și de la un exercițiu la altul. Dacă elementele de activ similare (stocuri sau titluri de valoare), au valori de intrare diferite și nu este posibilă identificarea valorilor de intrare, pentru evaluarea la ieșire se pot folosi metode de evaluare cum sunt: costul mediu ponderat, FIFO (primul intrat - primul ieșit), LIFO (ultimul intrat - primul ieșit).

Evaluarea la inventar are la bază valoarea actuală, stabilită în funcție de utilitatea bunului și de prețul pieței.

Pentru creanțe și datorii utilitatea este determinată de valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată.

Evaluarea la închiderea exercițiului (la bilanț) are la bază valoarea netă contabilă pe baza valorii contabile de intrare diminuată cu amortizările și provizioanele pentru deprecieri.

Evaluarea la bilanț reprezintă o aplicare a principiului prudenței.

Determinarea valorii de bilanț se realizează prin compararea valorii contabile (de intrare) cu valoarea la inventar și luarea în considerare a diferențelor astfel:

În cazul elementelor de activ diferențele constatate în plus (valoarea de inventar mai mare decât valoarea de intrare) nu se înregistrează în contabilitate, activele menținându-se la valoarea de intrare. Diferențele constatate în minus, (valoarea de inventar mai mică decât valoarea contabilă de intrare) se înregistrează pe seama cheltuielilor cu amortizarea în cazul deprecierei ireversibile de valoare, sau pe seama cheltuielilor cu provizioanele pentru deprecieri cu caracter reversibil.

În cazul elementelor de pasiv diferențele constatate în minus (valoarea de inventar mai mică decât valoarea contabilă de intrare) nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de inventar⁶.

Sistemele actuale de contabilitate acceptă reevaluarea patrimoniului, care constă în modificarea valorii contabile și substituirea ei cu valoarea actuală, în baza unor dispoziții legale. Obiectul reevaluării este, de regulă, activul patrimonial sub forma imobilizărilor corporale și financiare.

Remarcă: pentru politicile contabile se are în vedere regula „metodele de evaluare adoptate de entitatea contabilă trebuie să fie aceleași în tot cursul exercițiului, precum și de la un exercițiu la altul”. În cazuri justificate, entitatea contabilă poate schimba metodele de evaluare, iar în anexa la bilanț se prezintă influența modificării metodei de evaluare asupra situației patrimoniale și a exercițiului.

⁶ Această soluție contabilă este în prezent numai o soluție teoretică, nefiind folosită în practica actuală.

1.5 Planul de conturi

Planul de conturi general este instrumentul normalizat de asigurare a conturilor pentru toate unitățile patrimoniale care organizează și conduc contabilitatea. Totodată, este articulat la structurile planurilor de conturi folosite în țările Uniunii Europene, fiind deci, aliniat la standardele contabile internaționale.

Planul de conturi general, prezintă toate conturile susceptibile de a fi utilizate de către o unitate patrimonială, identificate prin denumire și simbol cifric. Conturile sunt grupate după conținutul lor economic în clase și grupe de conturi cu conținut omogen și sunt ordonate potrivit criteriilor care stau la baza alcătuirii bilanțului și a contului de rezultate.

Planul de conturi general este un produs guvernamental standardizat la nivel național.

Planul de conturi reflectă prin conținutul său, următoarele:

- reglementările cu privire la organizarea întreprinderilor pe baze comerciale, formarea și utilizarea capitalurilor, noile structuri patrimoniale: imobilizări necorporale și financiare, creanțele și datoriile față de asociați, titlurile de plasament, efectele comerciale și altele;
- răspunde sistemului organizării contabilității în concepție dualistă: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune;
- asigură respectarea principiilor fundamentale referitoare la evaluarea patrimoniului în diferite momente și a celorlalte principii statuate pe plan mondial.

Planul contabil general se prezintă sub forma unui tablou, cuprinzând toate conturile sintetice de gradul I și II și au la bază clasificarea după sistemul zecimal potrivit căruia toate conturile pot fi încadrate în 10 clase, simbolizate cu o cifră, în cadrul fiecărei clase putând fi încadrate maximum 10 grupe de conturi, simbolizate cu 2 cifre, în cadrul fiecărei grupe de conturi putând fi încadrate maximum 10 conturi sintetice de gradul I, simbolizate cu 3 cifre, în cadrul conturilor sintetice de gradul I putând fi încadrate maximum 10 conturi sintetice de gradul II, simbolizate cu 4 cifre. De exemplu, simbolul unui cont sintetic de gradul II reprezintă: prima cifră - clasa, cifra a II-a grupa, cifra a III-a gradul contul sintetic de gradul I, cifra a IV-a contul sintetic de II.

În planul de conturi general, conturile au fost structurate pe 9 clase, astfel:

- Clasa 1 „Conturi de capitaluri”;
- Clasa 2 „Conturi de imobilizări”;
- Clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”;
- Clasa 4 „Conturi de terți”;
- Clasa 5 „Conturi de trezorerie”;
- Clasa 6 „Conturi de cheltuieli”;
- Clasa 7 „Conturi de venituri”;

- Clasa 8 „Conturi speciale”;
- Clasa 9 „Conturi de gestiune”
- Clasa 0 (zero) nu a fost utilizată.

Primele cinci clase evidențiază operații economice și financiare privind modificările patrimoniale și calculează prin soldurile lor structurile de activ și pasiv, deci furnizează informațiile necesare completării bilanțului.

Conturile din clasele 6 și 7 evidențiază operații generatoare de cheltuieli și venituri, deci furnizează informațiile necesare întocmirii contului de profit și pierdere.

Conturile din clasa 8 evidențiază drepturi și obligații extrapatrimoniale, dar care pot influența pozitiv sau negativ patrimoniul și rezultatele întreprinderii.

Conturile din clasa 9 evidențiază operații referitoare la calculația costurilor efective ale produselor, lucrărilor serviciilor și a diferitelor funcții ale întreprinderii, furnizând informații necesare conducerii interne a întreprinderii.

Grupele de conturi simbolizate cu două cifre, cu excepția conturilor rectificative de mijloace economice prin sistemul amortizărilor și provizioanelor, semnifică: pentru conturile de bilanț - natura economică, sau destinația bunurilor, iar pentru conturile de rezultate - natura economică a cheltuielilor și veniturilor care contribuie la formarea rezultatelor.

De exemplu, pentru conturile de bilanț: 20 „Imobilizări necorporale”, 21 „Imobilizări corporale”, 26 „Imobilizări financiare”. Pentru conturile de rezultate: 60 „Cheltuieli privind stocurile”, 61 „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate terți”, 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, 70 „Cifra de afaceri” reprezentând venituri din vânzări de produse, mărfuri, servicii prestate și alte activități”, 76 „Venituri financiare”, 77 „Venituri extraordinare” etc.

La conturile sintetice de gradul I, a treia cifră pune în evidență natura elementului patrimonial evidențiat, astfel: 201 „Cheltuieli de constituire”, 205 „Concesiuni, brevete și alte valori similare”, sau 211 „Terenuri și amenajări de terenuri”, 212 „Construcții”, 267 „Creanțe imobilizate” etc.

La conturile sintetice de gradul II, a patra cifră pune în evidență informații suplimentare referitoare la felul elementului patrimonial evidențiat, astfel: 2111 „Terenuri”, 2112 „Amenajări de terenuri” etc.

Alături de regulă, există și excepții, pe care le prezentăm în continuare:

a. Cifra 8 în poziția a II-a semnifică un cont de amortizare. De exemplu: grupa 20 Imobilizări necorporale, 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale” sau 21 „Imobilizări corporale”, 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

b. Cifra 9 în poziția a II-a semnifică un cont de provizioane, de exemplu: 201 „Imobilizări necorporale”, 290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”, 21 „Imobilizări corporale”, 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale” etc.

c. La un cont sintetic de gradul I, cifra 9 în poziția a III-a semnifică un cont care înregistrează operații de sens opus față de operațiile obișnuite în conturile respective; astfel: 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” are funcție contabilă de activ, deși face parte din grupa 16 „Împrumuturi și datorii asimilate”.

d. Respectarea unei anumite simetrii între grupe și conturi ca de exemplu: 301 „Materii prime”, 391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”, 601 „Cheltuieli cu materiile prime”, sau grupele: 30 „Stocuri de materii prime și materiale”, 391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”, 33 „Producția în curs de execuție”, 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție”, 35 „Stocuri aflate la terți”, 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”, 36 „Animale”, 396 „Provizioane pentru deprecierea animalelor”, 37 „Mărfuri”, 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor”, 38 „Ambalaje”, 398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor”.

Există o anumită relație în ceea ce privește simbolizarea grupelor conturilor de procese economice, astfel: grupele 60-65 sunt grupe de cheltuieli pentru activitatea de exploatare, iar grupele 70-75 sunt grupele de venituri din activitatea de exploatare; grupa 66 „Cheltuieli financiare”, iar grupa 76 „Venituri financiare”, grupa 67 „Cheltuieli extraordinare”, iar grupa 77 „Venituri extraordinare”, grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările și provizioanele”, iar grupa 78 „Venituri din provizioane”.

Pornind de la planul de conturi general și instrucțiunile de aplicare a acestuia, elaborat de Ministerul Finanțelor, întreprinderile își pot elabora planuri de conturi proprii specifice profilului lor de activitate în raport de elementele descrise, recunoscute și evaluate în situațiile financiare, astfel încât se asigură caracterul unitar al acestor planuri de conturi descentralizate cu planul de conturi general. În ceea ce privește organizarea contabilității de gestiune cu ajutorul conturilor din clasa 9, aceasta este la latitudinea fiecărei întreprinderi în funcție de nevoile proprii de informare.

1.6 Formele de contabilitate

Forma de înregistrare contabilă pune în evidență modul de organizare a ciclului contabil și de prelucrare a datelor în scopul obținerii informațiilor care să caracterizeze în expresie valorică, starea și mișcarea patrimoniului.

Modul de prelucrare a datelor în cadrul ciclului contabil formează conținutul formei de contabilitate, iar formulele de evidență și raportare, formează instrumentele de lucru ale acesteia.

De aceea, prin forma de contabilitate se mai înțelege a fi un sistem de formule corelate între ele, care servesc la înregistrarea după anumite reguli, a operațiilor economice și financiare ce au loc într-o unitate patrimonială, într-o perioadă de gestiune.

Perfecționarea sistemului de contabilitate, implică perfecționarea și a formelor de înregistrare contabilă.

Sistemul contabilității întreprinderii din România se înfăptuiește prin intermediul următoarelor forme de contabilitate: forma de contabilitate maestrușah, forma de contabilitate pe jurnale și forma de contabilitate cu echipamente electronice de calcul.

1.6.1 Forma de contabilitate maestru-șah

Principalele instrumente de lucru ale acestei forme de contabilitate sunt: documentele, Registrul-jurnal, fișele de conturi, balanțele de verificare, inventarul și bilanțul.

Documentele justificative sunt actele scrise care fac dovada îndeplinirii operațiilor economice sau financiare. Sunt întocmite pe feluri de operații și au denumiri specifice. Pentru operații interne care nu au la bază documente specifice se întocmește un document comun — nota de contabilitate.

Registrul-jurnal este document obligatoriu de înregistrare cronologică a mișcării patrimoniului întreprinderii. Se întocmește zilnic într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, șnuruat, certificat și parafat. Totalul lunar al jurnalului trebuie să fie egal cu totalul rulajului din balanța de verificare a conturilor sintetice.

Fișele de cont formează CARTEA-MARE (ȘAH). Se întocmește lunar, într-un exemplar, separat pentru debitul și separat pentru creditul fiecărui cont sintetic. În ambele fișe rulajele sunt desfășurate pe conturi corespondente.

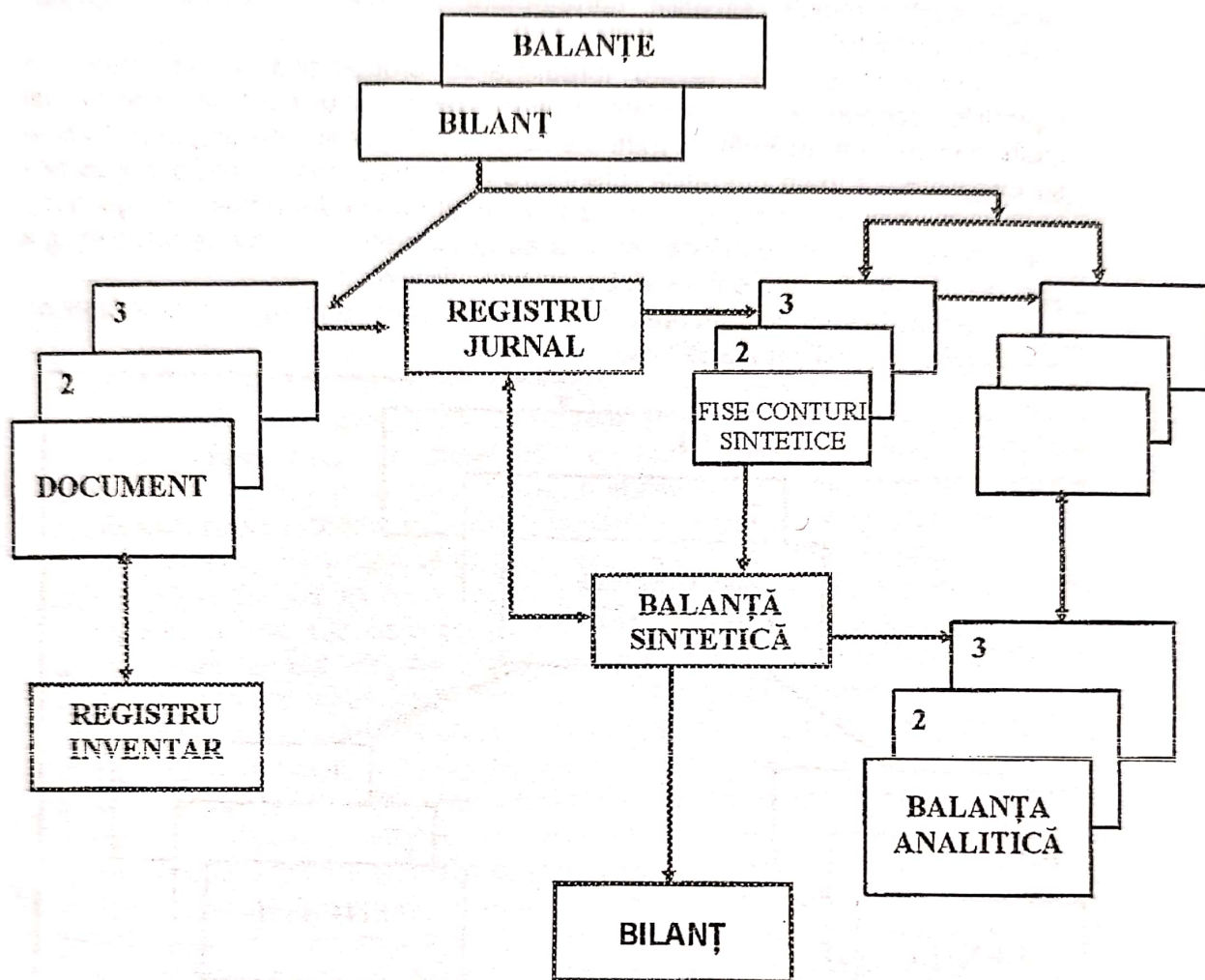
Fișele de conturi analitice formează CARTEA-MARE ANALITICĂ și sunt utilizate pentru reflectarea grupelor și felurilor de mijloace, procese și surse economice. Acestea au diferite forme și funcții diferite. Fișe pentru operații diverse sunt fișe simple cu evidența valorică, utilizate pentru majoritatea conturilor, cu excepția conturilor de mijloace economice cu conținut material. Fișe pentru valori materiale, în care evidența se ține atât în etalon valoric cât și natural. Fișe complexe cu liniaturi diverse, utilizate în special în contabilitatea de gestiune adaptate nevoilor de calculație a costurilor.

Balanțele de verificare se întocmesc lunar pe baza datelor din conturile sintetice și analitice și servesc în special pentru verificarea exactității înregistrărilor și pentru întocmirea bilanțului.

Registrul-inventar servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare anuală și de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului. Se întocmește anual pe baza datelor din listele de inventariere și a proceselor-verbale de inventariere. Diferențele constatate corectează valoarea elementelor patrimoniale, aducând-o la valoarea actuală.

Ordinea de efectuare a lucrărilor în cadrul acestei forme de contabilitate este următoarea: Documentele justificative contate și notele de contabilitate se înscriu în ordine cronologică în Registrul-jurnal, după care sumele se înregistrează în fișele de conturi sintetice și analitice. La sfârșitul lunii se întocmesc balanțele de verificare analitice și balanța sintetică. Dacă se verifică corelațiile între analitice și sinteticul lor și corelația rulajelor din balanța sintetică și jurnal se trece la întocmirea bilanțului. La sfârșitul anului se întocmește Registrul-inventar. Diferențele de inventar constatate, pentru a fi înregistrate, reintră în acest flux de prelucrare a datelor.

Ordinea logică de efectuare a acestor lucrări este redată în schema din pagina următoare.



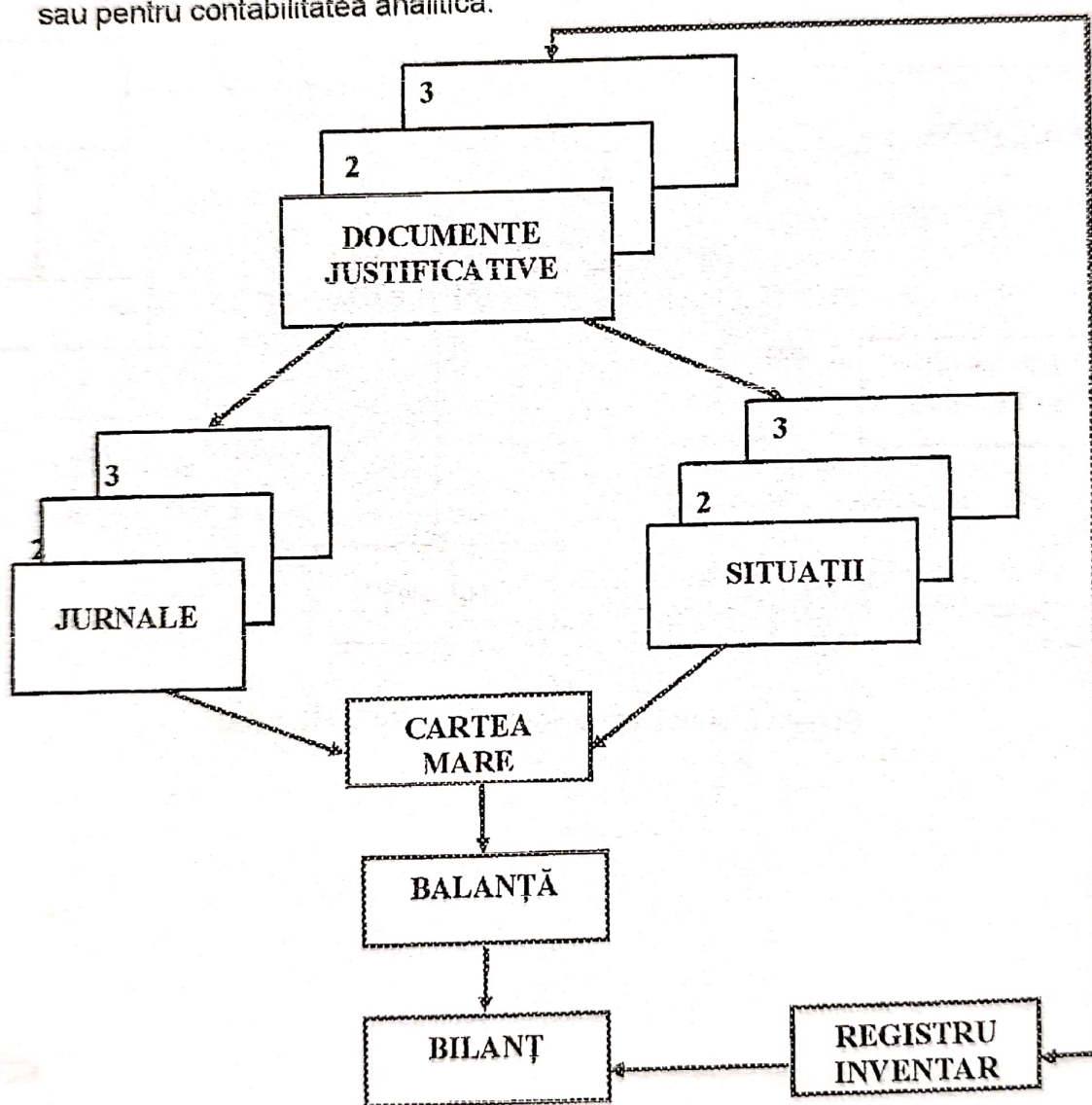
Schema formei de contabilitate „MAESTRU-ŞAH”

1.6.2 Forma de contabilitate pe jurnale

Principalele instrumente utilizate în cadrul formei de contabilitate pe jurnale sunt: jurnalele, situațiile, cartea-mare, balanța de verificare, registrul-inventar și bilanțul.

Jurnalele servesc pentru înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice și financiare. Pentru creditul unui cont sau pentru mai multe conturi care au legătură între ele se deschide lunar câte un jurnal, în care se înregistrează toate operațiile referitoare la contul respectiv din documentele primare și centralizatoare. Se folosesc mai multe tipuri de jurnale. Înregistrarea sumelor se face sub formă de schemă șah în creditul contului pentru care s-a deschis jurnalul în corespondență cu conturile debitoare.

Situațiile sunt documente care servesc pentru controlul exactității datelor, sau pentru contabilitatea analitică.



Schema formei de contabilitate pe jurnale

Cartea-mare servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice, la verificarea înregistrărilor contabile și la întocmirea balanței de verificare.

Celelalte instrumente menționate se întocmesc asemănător formei de contabilitate maestru-șah.

Foarte multe din lucrările de contabilitate se realizează în prezent cu ajutorul calculatoarelor electronice.

Instrumentele de lucru utilizate în cadrul acestei forme de contabilitate sunt cele specifice contabilității, precum și instrumentele tehnice de lucru specifice sistemelor de prelucrare automată. Acestea sunt: documentele, registrul jurnal, conturile (cartea-mare), balanța de verificare, registrul-inventar și bilanțul și respectiv, documente cu citire optică sau magnetică, benzile magnetice, discurile și dischetele magnetice și alți suportați tehnici de date.

Trecerea la sisteme de prelucrare automată a datelor contabilității necesită efectuarea, în prealabil, a următoarelor lucrări: adaptarea documentelor primare la necesitățile prelucrărilor lor cu mijloace tehnice, codificarea documentelor, stabilirea circuitelor și a modului de prelucrare.

Modul de lucru este următorul: documentele primare se împart în două categorii: pentru operații de volum mare, care se vor prelucra automat și pentru operații de volum mic care se vor prelucra manual. Documentele din prima categorie se verifică din punctul de vedere al formei și al conținutului, se contează și se sortează pe genuri de operații: retribuiții, materiale, imobilizări etc. După aceea, se aranjează în pachete de o anumită mărime și se înregistrează cronologic în Fișa de însoțire, în care se consemnează numărul total al documentelor, valoarea acestora și se stabilește o cifră de control. Acestea se predau la unitatea de prelucrare unde sunt înregistrate în jurnale, situații, conturi sintetice și analitice, precum și întocmirea balanței de verificare. În urma prelucrării se obțin diverse situații care împreună cu documentele primare se predau beneficiarilor. Aceștia verifică corelațiile cu cifrele de control și între diferite situații. Situațiile sunt utilizate pentru diferite informări și pentru înregistrări în continuare în contabilitate.

II CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1 Conținutul și structura capitalurilor

Capitalurile reprezintă surse proprii permanente de finanțare a activului patrimonial, expresia bănească a valorilor economice investite de proprietarii unității patrimoniale (capitaluri proprii) sau de terțe persoane (datorii pe termen lung și mediu).

Noțiunea de capital are semnificații diferite în funcție de tipul unității patrimoniale. La firmele private (în nume personal) capitalul apare sub denumirea de capital individual. La societățile comerciale, capitalul apare sub denumirea de capital social. La regiile autonome, denumirea de capital semnifică resursele puse la dispoziție de către stat.

Capitalurile permanente semnifică sursele de finanțare prezente în unitățile patrimoniale pe o perioadă mare, de regulă, mai mare de un an. În structura capitalului permanent sunt incluse: capitalurile proprii, capitalurile străine (datoriile) exigibile pe termen lung și provizioanele pentru riscuri și cheltuieli.

Capitalurile proprii semnifică interesul rezidual al proprietarilor întreprinderii, stabilit ca diferență între totalul activelor și datoriilor la un moment dat.

Datoriile pe termen lung reprezintă datorii care nu îndeplinesc condițiile datoriilor curente, având exigibilitate un termen mai mare de 12 luni de la data bilanțului.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt datorii cu exigibilitate incertă privind data și suma aferentă.

Structura celor trei categorii din cadrul capitalului permanent este următoarea:

I. Capitaluri proprii:

a. Capitalul propriu-zis corespunzător finanțării asigurate de proprietari sub forma aporturilor în bani și în natură, sub forma: capital individual, în cazul întreprinderilor individuale, fiind integral în proprietatea întreprinzătorului; capital social, în cazul societăților comerciale; capitalul regiilor autonome format din resursele alocate de stat.

De menționat că în funcție de tipul societăților comerciale, capitalul social semnifică valoarea aporturilor sub forma de părți sociale (la societăți în nume colectiv - SNC, la societăți în comandită simplă - SCS, la societăți cu răspundere limitată - SRL), și sub formă de acțiuni la celelalte tipuri de societăți comerciale.

Acțiunile și părțile sociale sunt fracțiuni din capitalul unei societăți stabilite la valori egale prin statutul societății, mărime denumită valoare nominală, care rămâne o valoare relativ constantă, de referință. Ca formă concretă de manifestare, acțiunile se prezintă ca titluri de valoare negociabile, care se tranzacționează pe piața financiară. Acționarul în calitate de posesor al acțiunilor, deține părți din capitalul societății, fiind coproprietar, iar acțiunile constituie titluri de proprietate.

Acțiunile și părțile sociale asigură titularilor lor: un venit anual - dividend, repartizat din profitul net al societății; dreptul de participare la activitatea managerială și de gestionare a patrimoniului; dreptul de a i se restitui capitalul în cazul lichidității societății.

Tranzacționarea acțiunilor implică două feluri de operațiuni: operațiuni de plasament și operațiuni speculative.

Operațiunile de plasament au loc atunci când proprietarul investește o sumă de bani în acțiuni pe care le păstrează o perioadă mai mare de un an în scopul obținerii de dividende.

Operațiunile de speculații au loc atunci când deținătorul unei sume de bani disponibilă cumpără acțiuni cu intenția de a le revinde în scopul obținerii unui câștig imediat din diferența dintre prețul de vânzare și costul de achiziție. Tranzacționarea acțiunilor se face prin intermediul bursei de valori - piața hârtiilor de valoare. Valoarea la care se vând acțiunile la bursă, stabilită în funcție de cerere și ofertă, reprezintă valoarea reală (de piață), valoare bursieră, sau cotație. În cazul în care valoarea reală depășește valoarea nominală, diferența în plus de numește primă de emisiune.

Acțiunile pot fi: nominative și la purtător. Acțiunile nominative au înscris numele proprietarului, prezentând avantajul recunoașterii lor, în cazul pierderii, deoarece este organizată o evidență operativă a lor la Registrul acționarilor.

Operațiile economice care au loc cu ocazia constituirii capitalului social sunt: efectuarea cheltuielilor de constituire, subscrierea capitalului și vărsarea capitalului.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscritorul declară și semnează pentru valoarea totală a acțiunilor cu aport în numerar sau în natură, cu care se angajează să participe la constituirea societății. Societatea comercială se consideră constituită numai prin subscrierea întregului capital.

Capitalul subscris nevărsat reprezintă angajamentul investitorilor de a plăti pentru acțiunile subscrise la o dată viitoare sau în tranșe, o sumă de bani sau să transfere alte resurse pe numele societății.

Capitalul subscris vărsat este capitalul eliberat sau concretizat efectiv în bani/natură de către acționari. Aportul în natură trebuie adus integral la înființarea societății; aportul în bani poate fi adus parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare.

Pe parcursul funcționării societății capitalul social poate fi majorat sau diminuat prin hotărârea adunării generale a acționarilor (AGA).

b. Primele legate de capital reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor și părților sociale, cu ocazia operațiunilor de creștere a capitalului, sau a fuziunii societăților comerciale.

Primele legate de capital îmbracă următoarele forme:

- prime de emisiune: diferența dintre valoarea de emisiune a noilor acțiuni sau părți sociale (mai mare) și valoarea nominală a acestora;
- prime de aport: excedentul dintre valoarea aporturilor în natură la capitalul social subscris și valoarea nominală a acțiunilor emise;
- prime de fuziune: diferența dintre valoarea matematică - contabilă sau intrinsecă a acțiunilor și valoarea lor nominală.

c. Rezerve din reevaluări: diferența dintre valoarea actuală (mai mare) stabilită prin reevaluarea elementelor de activ, și valoarea înregistrată în contabilitate (mai mică).

d. Rezervele reprezintă profiturile afectate în mod durabil întreprinderii. Există trei categorii de rezerve:

- rezerve legale, constituite conform Legii nr.3 1/1990, prin repartizarea la sfârșitul exercițiului a cel puțin 5% din profitul brut, până când nivelul valoric al rezervei reprezintă 20% din capitalul social la societățile comerciale cu capital autohton și 25% la societățile comerciale cu participare de capital străin;
- rezerve statutare constituite anual din profitul net, în concordanță cu prevederile din statut;
- alte rezerve, constituite facultativ, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, din profitul net.

e. Rezultatul exercițiului determinat la finele exercițiului ca diferență dintre venituri și cheltuieli reprezintă element de capital propriu, sursă proprie de finanțare, când este favorabil - profit (excedentul veniturilor față de cheltuieli), până la repartizarea pe destinațiile legale.

Rezultatul nefavorabil - pierdere (cheltuieli mai mari decât venituri) reprezintă un element de activ - resurse economice consumate și nerecuperate.

f. Rezultatul reportat constituie element de capital propriu - sursă proprie de finanțare, reprezentând profitul acumulat nedistribuit din anii precedenți.

În cazul rezultatului nefavorabil - pierderea acumulată din anii precedenți, neacoperită, reprezintă element de activ.

2. Datorii pe termen lung și mijlociu reprezintă surse străine (atrase) care asigură finanțarea activelor pe o perioadă mai mare de un an. Acestea includ: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, credite bancare pe termen lung și mediu, datorii legate de participații, alte împrumuturi și datorii asimilate.

2.2 Evaluarea capitalurilor

Evaluarea curentă a acțiunilor și părților sociale este influențată de factori interni (patrimoniul unității, rezultatele obținute de societate, tehnologia de fabricație, calitatea personalului) și de factori externi (piața pe care se negociază titlurile de valoare, imaginea societății în cadrul mediului economic etc.).

Acțiunile și părțile sociale au o valoare de referință - valoarea nominală (V_n), înscrisă pe titlul de valoare, determinată prin relația:

$$V_n = (\text{Capital social}) / \text{Număr de acțiuni} = \text{lei/acțiune}$$

Normele legale din țara noastră prevăd valoarea nominală a unei acțiuni mai mare de 1000 lei la societățile de capital, iar valoarea nominală a unei părți sociale - egală sau mai mare de 5000 lei. La datoriile pe termen lung, valoarea nominală este egală cu lichiditățile ce trebuie plătite.

Prin vânzarea - cumpărarea titlurilor la bursă acestea capătă o altă valoare în funcție de cerere și ofertă, numită valoare reală sau cotație. Această valoare nu este totdeauna semnificativă.

Evaluarea pe baza datelor din ultimul bilanț stabilește valoarea contabilă a titlurilor, de două feluri: valoarea matematică contabilă și valoarea intrinsecă.

Valoarea matematică contabilă VMC exprimă activul net contabil ANC aferent unei acțiuni:

$$VMC = \frac{ANC}{Nr \text{ de acțiuni ce compun capitalul}}$$

ANC = Activ real — Datorii

Activ real = Total Activ — Activ fictiv

ANC = Capitaluri proprii — Activ fictiv

Activul fictiv include: active nonlichide, care nu se pot vinde: cheltuieli de constituire, active de regularizare, cheltuieli înregistrate în avans, prime de rambursare a obligațiunilor.

Exemplu: pornind de la bilanțul simplificat al unei societăți comerciale, cu capitalul format din 10.000 acțiuni:

Bilanț contabil

ACTIVE IMOBILIZATE	11.000.000	Capital social	14.000.000
-Cheltuieli constituire	1.000.000	-capital subscris	[2.000.000]
		nevărsat	
-Alte imobilizări	10.000.000	Rezerve	1.200.000
ACTIVE CIRCULANTE	4.000.000	Provizioane pentru	800.000
		riscuri și cheltuieli	
Cheltuieli înregistrate în	600.000	Datorii	<u>1.000.000</u>
Avans			
Prime rambursare obligații	1.400.000		
TOTAL ACTIV	17.000.000	TOTAL PASIV	17.000.000

$$\text{Activ fictiv} = 1.000.000 + 600.000 + 1.400.000 = 3.000.000$$

$$ANC = 15.200.000 - 3.000.000 = 12.200.000$$

$$VMC = \frac{12.000.000}{10.000 \text{ Acțiuni}} = 1.220 \text{ lei / acțiune}$$

VMC, numită și valoare bilanțieră, nu reflectă o estimare precisă, deoarece activele nu sunt contabilizate la valoarea actuală, ci la nivelul costurilor istorice.

Valoarea intrinsecă VI reprezintă activul net contabil corijat intrinsec aferent unei acțiuni:

$$VI = \frac{\text{Activul net corijat}}{\text{Numarul de acțiuni ce compun capitalul}}$$

Activul net corijat se determină fie prin evaluare, fie prin corectarea activului net contabil cu plusurile sau minusurile de valoare latente.

Calculul activului net corijat folosind datele din exemplul de mai sus:

Activul net corijat = ANC + Provizioane pentru - Capital subscris nevărsat
riscuri și cheltuieli
nejustificate

Activul net corijat = 12.200.000 + 800.000 — 2.000.000 = 11.000.000 lei

$$VI = \frac{11.000.000}{10.000} = 1.100 \text{ lei / actiune}$$

Valoarea matematică contabilă și valoarea intrinsecă se determină plecând de la patrimoniu.

Se pot calcula alte două categorii de valori plecând de la beneficiile distribuite sau realizate: valoarea financiară și valoarea de randament.

Valoarea financiară VF reprezintă suma care, plasată la o anumită rată pe parcursul unui an, generează un venit egal cu dividendul acțiunii:

$$VF = \frac{\text{Dividend / actiune}}{\text{Rata medie a dobanzii pe piata}}$$

Valoarea financiară exprimă suma de bani care plasată la o dobândă sigură produce un avantaj egal cu venitul oferit de acțiune.

În ipoteza unui dividend mediu/acțiune distribuit de societatea comercială în ultimii trei ani de 1.400 lei, rata dobânzii - 10%, valoarea financiară a unei acțiuni este:

$$VF = \frac{1.400}{0,10} = 14.000 \text{ lei / actiune}$$

Valoarea de randament VR reprezintă suma care plasată la o anumită rată, pe parcursul unui an, generează un venit egal cu beneficiul aferent unei acțiuni. Este valoarea corespunzătoare profitului net pe acțiune, care se poate capitaliza în funcție de rata medie a dobânzii:

$$VR = \frac{\text{Rezultatul unitar}}{\text{Rata medie a dobanzii}}$$

Rezultatul unitar include dividendul pe acțiune plus cota parte din profit pe acțiune încorporat în rezerve.

Exemplu: o societate comercială a realizat un beneficiu mediu de 300.000.000 lei în ultimii trei ani, capitalul social este compus din 60.000 acțiuni, rata dobânzii 25%.



$$\text{Rezultatul unitar mediu} = \frac{300.000.000 \text{ lei}}{60.000 \text{ actiuni}} = 5.000 \text{ lei / actiune}$$

$$VR = \frac{5.000}{0,25} = 20.000 \text{ lei / actiune}$$

În cazul majorării capitalului social prin aport în numerar sau în natură se stabilește valoarea de emisiune a acțiunilor, reprezentând valoarea ce trebuie plătită de către subscriber pentru cumpărarea de acțiuni, valoare care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală.

Pentru evaluarea obligațiunilor emise de unitatea patrimonială, sunt utilizate următoarele categorii de valori: valoarea nominală, valoarea de emisiune și valoarea de rambursare.

Valoarea de emisiune reprezintă prețul de vânzare a obligațiunii, negociabil la bursa de valori.

Valoarea de rambursare semnifică o valoare stimulativă de restituire a împrumuturilor; la valoarea nominală se adaugă o primă de rambursare.

Referitor la informațiile care trebuiesc prezentate obligatoriu în situațiile financiare ale întreprinderii, Ordinul nr 94/2001 elaborat de Ministerul Finanțelor publice privind Reglementări contabile din 29 ianuarie 2001 armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (C.E.E.) și cu Standardele Internaționale de Contabilitate prevede următoarele informații obligatorii referitoare la capitalul social:

a) capitalul social subscris;

b) numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, în cazul în care există mai multe tipuri de acțiuni emise;

În cazul în care capitalul social cuprinde și acțiuni răscumpărabile se vor furniza următoarele informații:

a) data cea mai apropiată și data limită la care întreprinderea poate răscumpăra respectivele acțiuni;

b) dacă acele acțiuni trebuie răscumpărate în mod obligatoriu sau dacă răscumpărarea este la alegerea întreprinderii sau a acționarilor;

c) dacă trebuie plătită o primă de răscumpărare și, în caz afirmativ, care este valoarea acesteia.

În situația în care întreprinderea a emis acțiuni în timpul exercițiului financiar, în notele explicative se vor prezenta următoarele informații:

a) tipul de acțiuni emise;

b) pentru fiecare tip de acțiune, numărul de acțiuni emise, valoarea lor nominală totală și valoarea încasată de întreprindere la distribuirea lor.

În ceea ce privește eventualele drepturi legate de distribuirea acțiunilor se vor furniza următoarele informații:

a) numărul, descrierea și valoarea acțiunilor care fac obiectul exercitării acestor drepturi;

b) perioada pe parcursul căreia drepturile pot fi exercitate;

c) prețul care trebuie plătit pentru acțiunile distribuite.

Referitor la rentabilitatea capitalului investit SIC 33 "Rezultatul pe acțiune" stabilește baza de calcul și de prezentare a câștigurilor și a altor sume pe acțiune EPS (earning per share) în situațiile financiare ale entităților ale căror acțiuni sunt, sau vor fi tranzacționate pe piață, cât și ale altor entități care doresc să prezinte informații despre câștigul pe acțiune. Standardul se concentrează asupra calculului numitorului rezultatului pe acțiune, precizând importanța acestui indicator care furnizează utilizatorilor informații despre rentabilitatea investițiilor lor în întreprinderea respectivă. Indicatorul analizează relația dintre profiturile unei întreprinderi pe parcursul unui an și numărul acțiunilor existente în acel an. Este o metoda des folosită de către analiștii financiari și investitori pentru a măsura profitabilitatea unei societăți. De asemenea, aceasta formează baza de calcul a indicatorului preț-rezultat, care este un indicator standard pentru piața acțiunilor. Indicatorii preț-rezultat ce se referă atât la profiturile trecute, cât și la cele de perspectivă.

Profitul raportat al unei societăți pentru exercițiul financiar a crescut cu 400.000.000 lei, de la 500.000.000 lei anul anterior la 900.000.000 lei în anul curent. La prima vedere, fără nici un fel de alte informații, acest lucru indică o bună performanță. Dacă în prima zi a anului societatea și-a dublat capitalul format din acțiuni comune de la 1000 de acțiuni a 1.000 lei la 2000 de acțiuni a 1.000 lei, aceasta înseamnă ca nivelul actual al rezultatului pe acțiune (EPS) a scăzut. Valorile acțiunilor sunt valori nominale și nu prețul lor de emisiune.

$$\begin{aligned}\text{EPS an precedent} &= 500.000.000 \text{ lei} / 1.000 = 500.000 \text{ lei} / \text{acțiune} \\ \text{Noul EPS} &= 900.000.000 \text{ lei} / 2.000 = 450.000 \text{ lei} / \text{acțiune}\end{aligned}$$

Trebuie menționat faptul că o acțiune comună este un instrument de capital, subordonat tuturor celorlalte clase de instrumente de capital.

Standardul cere ca rezultatul pe acțiune să se calculeze împărțind profitul sau pierderea netă aferentă exercițiului, corespunzătoare acționarilor comuni, la media ponderată a acțiunilor comune, în circulație în exercițiul respectiv. Profitul sau pierderea netă aferentă exercițiului, se consideră a fi profitul sau pierderea după deducerea impozitului și a dividendelor preferențiale. În cele mai multe cazuri, acțiunile sunt incluse în media ponderată a numărului de acțiuni de la data la care se poate primi contraprestația.

Rezultatul pe acțiune de baza = RPA

$$RPA = \frac{\text{Profitul net al exercitiului dupa decucarea dividendelor preferentiale}}{\text{Media ponderata a actiunilor comune in circulatie in exercitiul respectiv}}$$

Media ponderată a acțiunilor comune în circulație în exercițiul respectiv reflectă faptul că valoarea capitalului acționarilor poate varia pe parcursul perioadei, ca rezultat al unui număr mai mare sau mai mic de acțiuni în circulație în orice moment. Este numărul de acțiuni comune în circulație la începutul perioadei, ajustat cu numărul de acțiuni comune răscumpărate sau emise pe parcursul perioadei, multiplicat cu un factor de ponderare-timp.

Exemplu:

Data	Explicații	Acțiuni emise	Acțiuni proprii	Acțiuni în circulație
01.01.2001	Sold inițial	4.000	600	3.400
31.05.2001	Emisiune de acțiuni contra numerar	1.600	-	5.000
01.12.2001	Răscumpărare de acțiuni proprii contra numerar	-	500	4.500
31.12.2001	Sold final	5.600	1.100	4.500

Calculul mediei ponderate:

$$(3.400 \times 5/12) + (5.000 \times 6/12) + (4.500 \times 1/12) = 4.292 \text{ acțiuni}$$

sau

$$(3.400 \times 12/12) + (1.600 \times 7/12) - (500 \times 1/12) = 4.292 \text{ acțiuni}$$

2.3 Contabilitatea capitalurilor proprii

2.3.1 Contabilitatea capitalului social

2.3.1.1 Contabilitatea operațiilor de constituire a capitalului social

Constituirea unei societăți comerciale ocazională efectuarea operațiilor în legătură cu înființarea: înregistrarea societății la Registrul Comerțului, subscrierea părților sociale - acțiunilor, vărsarea aporturilor subscrise.

Subscrierea capitalului reprezintă operația prin care o persoană fizică/juridică declară și semnează pentru valoarea bunurilor și a sumelor cu care se angajează să participe la formarea capitalului social. Documente utilizate: cerere, angajament de subscriere.

Apelarea capitalului subscris reprezintă operația prin care societatea comercială cere subscritorii săi să efectueze într-un anumit termen vărsarea aporturilor subscrise.

Vărsarea reprezintă operația ce urmează imediat apelului. Se depun aporturile în natură sau în numerar. Pe măsura efectuării vărsămintelor, are loc procesul de eliberare a acțiunilor. O acțiune este complet eliberată când vărsămintele ating nivelul valorii sale nominale.

Informația privind evidența operațiilor economice și financiare privind constituirea și modificarea capitalului social se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi sintetice de gradul I, care cuprinde:

101 Capital social;

456 Decontări cu asociații privind capitalul;

201 Cheltuieli de constituire.

Conturi de disponibilități bănești;

Conturi de active;

Conturi de terți.

Contul sintetic de gradul I 101 „Capitalul social” se desfășoară pe două conturi sintetice de gradul II, astfel: 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1012 „Capital subscris vărsat”. Este cont de surse proprii, cu funcție contabilă de cont pasiv. În credit reflectă capitalul existent și creșterile de capital pe parcursul funcționării societății. În debit reflectă reducerile de capital pe diverse căi pe parcursul funcționării societății. Prezintă sold creditor care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

În întreprinderile mari, în care se practică contabilitatea în sistem de bază, operaționale sunt subconturile 1011 și 1012 care delimitează în diferite etape de aportare a capitalului, pe cel subscris nevărsat de cel subscris vărsat.

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”, reflectă în credit capitalul subscris nevărsat și în debit reflectă aporturile aduse la societate. Soldul creditor reflectă capitalul subscris nevărsat.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat” reflectă în credit aporturile subscrise aduse la societate precum și majorările de capital pe parcurs. În debit reflectă micșorările de capital. Prezintă sold creditor care reflectă capitalul subscris și vărsat.

Contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” este utilizat pentru a evidenția relațiile întreprinderii cu asociații. Are funcție contabilă de cont de activ. În debitul acestui cont se reflectă capitalul social subscris sub forma aporturilor. În credit reflectă aporturile aduse la societate. Prezintă sold debitor care reflectă aporturile subscrise și neaduse la societate.

Deoarece, aporturile în bani pot fi aduse parțial la înființarea societăților comerciale și în mai multe tranșe ulterioare, se pune problema cunoașterii conturilor de aport pe categorii a momentelor, în care se găsesc asociații în relațiile cu societatea în toată această perioadă. În acest scop contul 456 Decontări cu asociații privind capitalul se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4561 „Decontări cu asociații privind aporturile de capital subscrise”;
- 4562 „Decontări cu asociații privind capitalul subscris, apelat și nevărsat”;
- 4564 „Decontări cu asociații pentru vărsămintele anticipate”;
- 4565 „Decontări cu asociații în dificultate”;
- 4567 „Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”.

Aplicație privind constituirea unei societăți comerciale pe acțiuni prin subscripție publică

a) Societatea pe acțiuni „X” se constituie în ziua de 15 ianuarie N cu un capital de 400.000.000 lei divizat în 40.000 acțiuni cu valoare nominală de 10.000 lei:

- 15.000 acțiuni remunerează un aport în natură constând dintr-o clădire;
- 5.000 acțiuni remunerează un aport în natură constând dintr-un stoc de materii prime;
- 20.000 acțiuni în numerar sunt eliberate la constituire pentru minimum legal de 50%.

Cheltuielile de constituire în valoare de 1.500.000 lei sunt achitate în ziua de 18 ianuarie din disponibilul de la bancă.

NOTĂ: aporturile în creanțe nu sunt admise.

b. În ziua de 15 iunie N este solicitată următoarea tranșă de eliberare a acțiunilor în numerar pentru o cotă de 25% din valoarea lor nominală. Pentru 16.000 de acțiuni vărsămintele se efectuează vărsămintele în cotă de 25% la data fixată, în timp ce pentru restul de 4.000 acțiuni apare fenomenul de întârziere la plată. Posesorul a 2000 acțiuni achită integral restul de aportat (50% din valoarea nominală), deci pentru cota de 25% se înregistrează o plată anticipată.

Posesorii a 3.000 acțiuni efectuează vărsămintele pentru tranșa a doua în ziua de 15 iulie, cu întârziere de 30 zile.

Posesorul a 1.000 acțiuni se găsește în stare de dificultate.

Rezolvare:

1. Subscrierea de către acționari a 40.000 acțiuni pentru constituirea capitalului social:

	15.ian.N	
456	=	1011 400.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		„Capital subscris nevărsat”

2. Depunerea aporturilor în natură la data constituirii societății comerciale și prima tranșă pentru aportul în bani:

	15.ian.N	
%	=	4561 300.000.000 lei
2131		150.000.000 lei
„Echipamente tehnologice”		„Decontări cu asociații privind aporturile de capital subscrise”
301		50.000.000 lei
„Materii prime”		
5121		100.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		

3. Actualizarea capitalului pentru cel vărsat:

1011	=	1012 300.000.000 lei
Capital subscris nevărsat		Capital subscris vărsat

4. Înregistrarea cheltuielilor de constituire:

	18 ian.N	
201	=	5121 1.500.000 lei
„Cheltuieli de constituire”		Conturi la bănci în lei”

A BILANT INIȚIAL (după operația de constituire)			P
201 Cheltuieli de constituire	1.500.000	101 Capital social	400.000.000
212 Mijloace fixe	1.500.000.000	(din care vărsat 300.000.000)	
300 Materii prime	50.000.000		
456 Decontări cu asociații privind capitalul	1.000.000.000		
5121 Conturi la bănci în lei	98.500.000		
TOTAL ACTIV	400.000.000	TOTAL PASIV	400.000.000

456 D „Decontări cu asociații privind capitalul” C		5121 D „Conturi la bănci în lei” C	
1) 400.000.000	2) 300.000.000	2) 100.000.000	4) 1.500.000.000
	SD 100.000.000		SD 98.500.000

5. Înregistrarea vărsămintelor efectuate în termen corespunzător celei de doua tranșe și a vărsămintelor anticipate:

16.000 acțiuni x 25% x 10.000 lei = 40.000.000 lei

2.000 acțiuni x 25% x 10.000 lei = 5.000.000 lei

15 iunie N

5121	=	456	45.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu asociații privind aporturile de capital subscrise”	40.000.000 lei
		4564	5.000.000 lei
		„Asociați - vărsăminte anticipate”	

6. Actualizarea capitalului, corespunzător eliberării acțiunilor în condițiile tranșei a doua normale (exclusiv vărsămintele anticipate).

1011	=	1012	40.000.000 lei
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	

Pentru vărsămintele efectuate cu întârziere se calculează și înregistrează dobânzi datorate pentru întârzierea de 30 zile, la o rată anuală a dobânzii de 30%:

- vărsăminte:

3.000 acțiuni x 10.000 lei x 25% = 7.500.000 lei

- dobânzi:

7.500.000 lei x 30% x 30 zile/360 zile = 187.500 lei

7. Încasarea vărsămintelor și a dobânzii:

	15 iunie N	
<u>5121</u>	=	<u>%</u> <u>7.687.500 lei</u>
"Conturi la bănci în lei"		456 <u>7.500.000 lei</u>
		"Decontări cu asociații privind
		aporturile de capital subscrise"
		768 „Alte venituri financiare” 187.500 lei

8. Actualizarea capitalului pentru vărsămintele efectuate:

	15 iunie N	
<u>1011</u>	=	<u>1012</u> <u>7.500.000 lei</u>
"Capital subscris nevărsat"		"Capital subscris vărsat"

9. Pentru subscriberul a 1000 acțiuni aflat în dificultate, creanțele exigibile devin creanțe în dificultate, reflectate în conturile sintetice de gradul II ale contului 456 "Decontări cu asociații privind capitalul".

$$1000 \text{ acțiuni} \times 1.000 \text{ lei} \times 25\% = 2.500.000 \text{ lei}$$

<u>4565</u>	=	<u>4562</u> <u>2.500.000 lei</u>
"Acționari aflați în		"Decontări cu asociații privind capitalul
dificultate"		subscris, apelat și nevărsat"

10. Dobânda și cheltuielile de dosar pentru subscriberul aflat în dificultate:

$$2.500.000 \text{ lei} \times 30\% \times 60 \text{ zile} / 360 \text{ zile} = 125.000 \text{ lei}$$

Cheltuieli de dosar: 6.000 lei

Înregistrarea creanțelor asupra acționarului aflat în dificultate:

<u>4565</u>	=	<u>768</u> <u>131.000 lei</u>
"Acționari aflați în dificultate"		"Alte venituri financiare"

11. Încasarea creanțelor de la subscriber:

<u>5121</u>	=	<u>4565</u> <u>131.000 lei</u>
"Conturi la bănci în lei"		"Acționari aflați în dificultate"

12. Societatea comercială vinde la bursă acțiunile subscriberului aflat în dificultate, la valoarea de 1 2.000 lei/acțiune:

<u>5121</u>	=	<u>%</u> <u>12.000.000 lei</u>
"Conturi la bănci în lei"		4565 <u>2.500.000 lei</u>
		"Acționari aflați în dificultate"
		4561 <u>5.000.000 lei</u>
		"Decontări cu asociații privind
		aporturile de capital subscrise"
		768 „Alte venituri financiare” <u>4.500.000 lei</u>

2.3.1.2 Contabilitatea operațiilor privind creșterea capitalului social

În practica societăților comerciale se cunosc diferite căi de creștere a capitalului social, creștere necesară finanțării activității de investiții și îmbunătățirii situației financiare.

Căile de creștere a capitalului social pot fi grupate în două categorii:

- atragerea unor noi aporturi subscrise de către terți;
- mobilizarea resurselor interne prin operațiuni interne de majorare a capitalului.

În prima categorie se include subscrieri prin aport în numerar și cele prin aport în natură.

Creșterea de capital prin aport în numerar se realizează prin emisiunea de acțiuni noi. Condiția ca o astfel de creștere să poată avea loc este ca întregul capital social subscris anterior să fie vărsat. Stabilirea valorii de emisiune în perimetrul cuprins între valoarea nominală și valoarea matematică contabilă a acțiunii este justificată, pe de o parte de necesitatea acoperirii cel puțin a drepturilor de proprietate ale noilor acționari, iar pe de altă parte de stimularea acestora pentru a subscrie.

Vechii acționari sunt protejați prin deținerea de drepturi preferențiale de subscriere (DS) care se atașează acțiunilor. Aceste drepturi de subscriere sunt negociabile la bursă.

Noii subscriitori pot fi atât vechii acționari care utilizează drepturile lor, cât și noii acționari care trebuie să cumpere DS la nivelul parității necesare.

Pentru exemplificarea creșterii capitalului social prin aporturi noi în numerar presupunem următoarea situație a societății comerciale:

Capital social	100.000.000 lei
Rezerve	<u>20.000.000 lei</u>
Capital propriu	120.000.000 lei
Număr acțiuni:	50 titluri

$$\text{Valoare nominală} : \frac{100.000.000 \text{ lei}}{50.000 \text{ titluri}} = 2.000 \text{ lei / acțiune}$$

$$\text{Valoare contabilă} = \frac{120.000.000 \text{ lei}}{50.000 \text{ titluri}} = 2.400 \text{ lei / acțiune}$$

Pentru majorarea capitalului social se emit 1000 noi acțiuni la valoarea de emisie de 2.160 lei/acțiune.

Remarcă: Dacă se presupune că noile acțiuni sunt subscrise numai de vechii acționari, valoarea de emisie este egală cu valoarea nominală, subscriitorul prezentând 5 acțiuni vechi pentru o acțiune nouă paritate 1/5).

Înregistrările contabile sunt următoarele:

Subscrierea a 10.000 noi acțiuni la valoarea nominală de 2.000 lei/acțiune:

456	=	1011	20.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		„Capital subscris nevărsat”	

Situația capitalului propriu devine:

Capital social inițial	100.000.000 lei
Creșterea capitalului	<u>20.000.000 lei</u>
Total capital social	120.000.000 lei
Rezerve	<u>20.000.000 lei</u>
Total capital propriu	140.000.000 lei
Număr total de acțiuni:	60.000 titluri

Valoarea contabilă a acțiunilor : $\frac{140.000.000 \text{ lei}}{60.000 \text{ titluri}} = 2.334 \text{ lei / acțiune}$

Se observă că în acest caz, valoarea contabilă a unei acțiuni a scăzut de la 2.400 lei la 2.334 lei, fără ca vechiul acționar să fie afectat din punct de vedere financiar; el trebuie să indemnizeze 5 acțiuni vechi pentru subscrierea unei noi acțiuni. Această indemnizație reprezintă drept preferențial de subscripție.

În mod frecvent subscrierea noilor acțiuni se efectuează de orice acționar. Valoarea de emisie decisă în exemplul nostru este de 2.160 lei. Alegerea valorii de emisie este în general în perimetrul cuprins între valoarea nominală și valoarea contabilă. Există situații în care valoarea de emisie este determinată fie de valoarea bursieră, fie prin negociere.

Înregistrările contabile pentru exemplul ales sunt următoarele:

Subscrierea celor 10.000 noi acțiuni la valoarea de emisie:

10.000 acțiuni x 2.160 lei/acțiune = 21.600.000 lei

456	=	%	21.600.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	20.000.000 lei
		„Capital subscris nevărsat”	
		1041	1.600.000 lei
		„Prime de emisiune”	

Aportarea capitalului subscris:

5121	=	456	21.600.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	

Actualizarea capitalului:

1011	=	1012	7.500.000 lei
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	

Calculul valorii unui drept de subscriere (DS):

Datorită emisiunii noilor acțiuni la o valoare inferioară valorii matematice-contabile a vechilor acțiuni, pierderea de valoare se compensează prin

atribuirea la fiecare veche acțiune a unui DS. Calculul valorii unui DS este următorul:

Acțiuni	Număr	Valoare unitară	Valoare totală
Vechi	50.000	2.400 lei	120.000.000 lei
Noi	10.000	2.160 lei	21.600.000 lei
TOTAL	60.000	2.360 lei	141.600.000 lei

Valoarea unitară după operația de creștere (noua valoare matematică-contabilă):

$$\frac{141.600.000 \text{ lei}}{60.000 \text{ titluri}} = 2.360 \text{ lei/actiune}$$

Pierdere de valoare pentru o acțiune este de:

$$2.400 - 2.360 = 40 \text{ lei} = 1 \text{ DS}$$

Această pierdere de valoare este compensată de posesiunea de către vechii acționari a unui DS pentru fiecare acțiune.

Dacă un vechi acționar posedă 20 acțiuni (vechi) a 2.400 lei, în cazul operației de creștere a capitalului valoarea este:

$$20 \text{ acțiuni} \times 2.360 \text{ lei} + 20 \text{ DS} \times 40 \text{ lei}$$

Conform parității de emisiune (50.000/10.000) vechiul acționar are nevoie de 5 DS pentru a subscrie o acțiune nouă. Deci, cele 20 DS îi permit cumpărarea $20/5 = 4$ acțiuni noi, la a căror achiziționare plătește numai valoarea de emisiune: $4 \times 2.160 = 8.640$ lei.

Noul acționar cumpără 5 DS pentru a subscrie o acțiune nouă, pentru care va plăti valoarea de emisiune = valoarea a 5 DS: $2.160 + 5 \times 40$.

Cresterea de capital prin aport în natură asigură creșterea potențialului economic al societății. Creșterea de capital se realizează prin emisiunea de acțiuni noi care vor remunera aportorul de bunuri.

Aportul în natură este evaluat de către un evaluator autorizat care întocmește un raport de evaluare.

Această formă de aportare nu implică protecția financiară a vechilor acționari, beneficiarii noilor acțiuni emise fiind aportori în natură.

Diferența dintre valoarea reală (evaluată) a bunurilor aduse ca aport și partea de capital care se mărește reprezintă primă de aport.

Exemplu: Societatea decide creșterea capitalului social prin emiterea de noi acțiuni pentru a remunera un aport în natură sub forma unui utilaj cu valoarea de 24.000.000 lei. Se emit 2.000 acțiuni noi, evaluate la 12.000 lei/acțiune: $24.000.000 \text{ lei} : 2.000 \text{ acțiuni}$.

Se stabilește deci valoarea de emisie de 12.000 lei/acțiune.

Valoarea nominală = 10.000 lei.

$$\text{Numarul actiunilor de emis} = \frac{24.000.000 \text{ lei}}{12.000 \text{ lei/actiune}} = 2.000 \text{ actiuni}$$

<u>Subscrierea celor 2.000 acțiuni emise:</u>			
<u>456</u>	=	<u>%</u>	<u>24.000.000 lei</u>
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	20.000.000 lei
		„Capital subscris nevărsat”	
		1041	4.000.000 lei
		„Prime de emisiune”	
<u>Depunerea aportului în natură:</u>			
<u>2131</u>	=	<u>456</u>	<u>24.000.000 lei</u>
„Echipamente tehnologice”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	
<u>Actualizarea capitalului:</u>			
<u>1011</u>	=	<u>1012</u>	<u>20.000.000 lei</u>
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	
Primele de aport se încorporează în capitalul social:			
<u>104</u>	=	<u>1012</u>	<u>4.000.000 lei</u>
„Prime legate de capital”		„Capital subscris vărsat”	

Operații de creștere a capitalului social prin mobilizarea unor surse interne

Creșterea de capital se realizează fie prin emisiunea de acțiuni noi distribuite gratuit, fie prin majorarea valorii nominale a acțiunilor.

Protecția vechilor acționari se realizează prin drepturile de atribuire (DA) care însoțesc acțiunile. DA sunt valori negociabile la bursă.

Aceste operații interne produc modificări numai în masa capitalurilor proprii: creșterea capitalului social (+P) concomitent cu scăderea rezervelor, sau a primelor legate de capital, sau a diferențelor din reevaluare (-P).

Exemplu de creștere a capitalului prin încorporare de rezerve: SA „X” are un capital social de 5.000.000 lei, 5.000 acțiuni decide creșterea capitalului social prin încorporarea rezervelor în valoare de 1.000.000 lei și emiterea de 1.000 acțiuni noi distribuite gratuit la paritatea 1/5; valoarea contabilă a unei acțiuni înainte de creșterea capitalului, stabilită pe baza bilanțului este de 1.600 lei.

$$5.000 \text{ acțiuni} \times 1.600 \text{ lei/acțiune} = 8.000.000 \text{ lei}$$

După creșterea capitalului social, valoarea capitalului propriu rămâne neschimbată, se modifică valoarea contabilă reală/acțiune:

$$VCN = \frac{8.000.000 \text{ lei}}{6.000 \text{ acțiuni}} = 1.334 \text{ lei/acțiune}$$

$$\text{Pierdere de valoare: } 1600 - 1334 = 266 \text{ lei}$$

Având în vedere paritatea de 1/5 pentru a primi o acțiune nouă gratuit, acționarul trebuie să primească 5 DA: $5 \times 266 = 1.330$.

Înregistrarea creșterii de capital social prin încorporarea rezervelor primelor de capital, a diferențelor din reevaluare sau a beneficiilor (profit acumulat) marchează +P la contul 1012 "Capital subscris vărsat" și -P la conturile care reflectă capitalurile proprii ce se încorporează:

%	=	1012 „Capital subscris vărsat”	4.200.000 lei
106 „Rezerve”			1.000.000 lei
104 „Prime legate de capital”			500.000 lei
105 „Rezerve din reevaluare”			2.000.000 lei
117 „Rezultatul reportat”			700.000 lei

Creșterea capitalului social prin conversia unor angajamente financiare

Această cale de creștere a capitalului social este motivată de necesitatea anulării unor datorii fără afectarea trezoreriei unității (cazul conversiei datoriei privind participarea personalului la profit); fie de anularea unor datorii care implică pe termen lung datorii adiacente (cazul împrumuturilor prin emisiunea de obligațiuni - datoria include valoarea împrumutului + dobânzile anuale).

În cazul conversiei angajamentelor față de furnizori în capital, prin subscrierea de către furnizori a acțiunilor emise de societate în compensarea creanței lor, se realizează o creștere a capitalului fără mișcarea de fonduri, deoarece noile acțiuni se emit în compensarea surselor atrase.

Subscrierea de către furnizori a 1.000 acțiuni cu valoarea nominală = 6.000 lei/acțiune, valoarea de emisie = 7.000 lei/acțiune, valoarea datoriei = 7.000.000 lei.

Se efectuează înregistrările:

1) Subscrierea noilor acțiuni emise:

456	=	%	70.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	60.000.000 lei
		1041	10.000.000 lei
		„Prime de emisiune”	

2) Reducerea obligației față de furnizorii de immobilizări prin compensare cu creanța subscrisă:

401	=	456	70.000.000 lei
„Furnizori”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	

3) Actualizarea capitalului:

1011	=	1012	60.000.000 lei
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	

În cazul datoriei privind participarea salariaților la profit se convertește prin emisiunea unui lot de noi acțiuni = valoarea datoriei, distribuite salariaților gratuit.

Exemplu: SA „X” are un capital social de 500.000.000 lei (50.000 acțiuni x 10.000 lei/acțiune — valoare nominală). Valoarea contabilă a acțiunii = 11.000 lei.

Datoria societății din participarea salariaților la profit este de 75.000.000 lei. Societatea decide emisiunea a 700 noi acțiuni pentru convertirea datoriei față de salariați.

Creșterea de capital social prin emisiunea celor 7.000 acțiuni prin stingerea datoriei: 7000 acțiuni x 10.000 lei = 70.000.000 lei

Prima de emisiune:

$$75.000.000 - 70.000.000 = 5.000.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea creșterii de capital prin conversia angajamentului financiar:

424	=	%	75.000.000 lei
„Participarea personalului la profit”		1012	70.000.000 lei
		“Capital subscris vărsat”	
		104	5.000.000 lei
		“Prime legate de capital”	

În cazul conversiei obligațiunilor emise de societate în acțiuni, se realizează transformarea titlurilor de împrumut pe termen lung (obligațiunilor) în titluri de valoare reprezentând părți din capitalul social (acțiuni). Operația are ca efect creșterea capitalului social și reducerea (anularea) datoriei.

Exemplu: SA „X” are un împrumut de 20.000.000 lei reprezentat de 2.000 obligațiuni proprii pe termen de 10 ani. La a șasea scadență anuală, SA decide conversia celor 2.000 obligațiuni cu valoarea nominală de 10.000 lei în 2.500 acțiuni proprii cu valoare nominală = 6.000 lei.

Valoarea împrumutului 20.000.000 lei

Creșterea capitalului social:

2500 acțiuni x 6000 lei 15.000.000 lei

Prime de emisiune 5.000.000 lei

Înregistrarea conversiei:

161	=	%	20.000.000 lei
„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”		1012	15.000.000 lei
		“Capital subscris vărsat”	
		1041	5.000.000 lei
		“ Prime de emisiune”	

Unele bănci comerciale încheie convenții cu societățile comerciale cu capital majoritar de stat, privind conversia drepturilor lor de creanță (ale băncilor) în aporturi de capital, în limita unei cote legale din total capital social (ex. 20%).

Presupunem exemplul următor: o societate datorează unei bănci credite pe termen lung de 50.000.000 lei, dobânzi aferente = 15.000.000 lei.

În baza convenției încheiate între părți banca acceptă conversia creanțelor sale într-un aport de capital echivalent. Societatea emite 10.000 noi

acțiuni cu valoarea nominală de 5.000 lei/acțiune, valoarea de emisie 6.500 lei/acțiune.

Creditul bancar datorat inclusiv dobânda aferentă = 65.000.000 lei

Valoarea subscrierii la preț de emisiune

(10.000 acțiuni x 6.500 lei) = 65.000.000 lei

Prime de emisiune [10.000 acțiuni x (6.500 - 5000)] = 15.000.000 lei

Înregistrarea subscrierii noilor acțiuni emise:		
456	=	%
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011
		1041
		“ Prime de emisiune”
		65.000.000 lei
		50.000.000 lei
		15.000.000 lei

Conversia datoriei totale față de bancă în aporturi de capital:

%	=	456	65.000.000 lei
1622		„Decontări cu asociații privind capitalul”	50.000.000 lei
„Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”			
1682			15.000.000 lei
„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu ”			

2.3.1.3 Contabilitatea operațiilor de reducere a capitalului social

Cazurile privind reducerea capitalului social pot fi:

1. anularea sau compensarea pierderilor exercițiilor anterioare sau pierderii exercițiului recent încheiat;
2. rambursarea de capital prin retragerea din afaceri a unor asociați;
3. reducerea capitalului considerat supradimensionat și rambursarea către asociați a unei părți din aporturile lor.

1. Pierderile reportate sau pierderea din exercițiul recent încheiat apar în masa capitalurilor proprii cu semnul minus.

Prin anularea pierderilor se acționează în sensul însănătoșirii situației financiare a societății. Modalitățile practice de reducere a capitalului sunt: reducerea valorii nominale a acțiunilor; reducerea numărului de acțiuni (modalitate mai complexă, deoarece procentul de reducere nu reprezintă un număr exact de acțiuni pentru toți acționarii).

Pentru pierderile exercițiului curent se decide resorbția lor după aprobarea bilanțului de către Adunarea Generală a Acționarilor.

Exemplu: SA „X” prezintă următoarea situație a capitalurilor proprii în bilanțul contabil: capital social = 100.000.000 lei (10.000 acțiuni); rezerve legale = 20.000.000 lei; rezerve statutare = 30.000.000 lei; rezultatul reportat (pierderi acumulate în ultimele trei exerciții) = 38.000.000 lei.

Se decide acoperirea pierderilor astfel: 30.000.000 lei din rezervele statutare și 8.000.000 lei prin reducerea capitalului social.

Operația de reducere a capitalului se realizează prin micșorarea cu 8% a valorii nominale de la 10.000 lei pe acțiune la 9.200 lei/acțiune.

Înregistrarea anulării pierderilor prin reducerea capitalului social și rezervelor statutare:

<u> %</u>	=	<u> 117</u>	<u>38.000.000 lei</u>
1012		"Rezultatul reportat"	8.000.000 lei
"Capital subscris vărsat"			
1063			30.000.000 lei
<u>"Rezerve statutare"</u>			

2. Diminuarea de capital prin rambursarea către acționarii sau asociații care se retrag, pe baza Legii nr.3 1/1990 și a Ordinului Ministerului Finanțelor nr.1223 din 12 iunie 1998, a hotărârii adunării generale a asociațiilor privind aprobarea cererii de retragere și stabilirea cotei de participare la capitalul social, comportă următoarele înregistrări contabile:

a. Diminuarea capitalului social cu obligația de rambursare:

<u> 1012</u>	=	<u> 4567</u>
"Capital subscris vărsat"		"Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat"

b. Rambursarea sumei reprezentând capitalul social convenit acționarului care se retrage:

<u> 4567</u>	=	<u> 5311</u>
"Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat"		"Casa în lei"

3. Reducerea capitalului considerat supradimensionat prin constatarea necesității restrângerii volumului de activitate, gestionarea dificilă și ineficientă a resurselor financiare etc.

Diminuarea capitalului se poate realiza, din punct de vedere tehnic, prin următoarele variante:

- reducerea valorii nominale a acțiunilor, prin rambursarea unei sume egale pentru fiecare acționar;
 - reducerea numărului de acțiuni, prin retragerea la paritatea stabilită de Adunarea Generală a Asociațiilor, a unui număr de acțiuni și anularea lor;
 - răscumpărarea, prin bursă, a unor acțiuni proprii și anularea lor.
- Aceste operații diminuează capitalul social (-P) simultan cu diminuarea trezoreriei (-A).

Exemplul a): Societatea comercială dispune de un capital social de 100.000.000 lei divizat în 5.000 acțiuni cu valoarea nominală de 20.000 lei pe acțiune. Se procedează la diminuarea capitalului social prin reducerea valorii nominale unitare cu 4.000 lei. Prin efectul acestei operații de reducere, capitalul

social format din 5.000 acțiuni cu valoarea nominală unitară de 16.000 lei (20.000 - 4.000) are valoarea de 80.000.000 lei.

Înregistrările contabile sunt următoarele:
Reducerea capitalului:

1012	=	4567	20.000.000 lei
„Capital subscris vărsat”		„Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”	

Plata sumelor datorate asociaților:

4567	=	5121	20.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”		„Conturi la bănci în lei” sau 531 „Casa în lei”	

Pentru varianta b) de reducere a numărului de acțiuni se efectuează înregistrări contabile similare. În cazul c) răscumpărarea de acțiuni proprii și anularea lor se derulează o serie de operațiuni. Presupunem că o societate comercială cumpără 2.000 titluri din acțiunile proprii cu prețul de cumpărare de 2.500 lei/acțiune, valoarea nominală unitară 2.000 lei.

Înregistrarea răscumpărării acțiunilor:

502	=	5121	5.000.000 lei
„Acțiuni proprii”		„Conturi la bănci în lei”	

În ipoteza anulării acțiunilor răscumpărate se înregistrează:

%	=	502	5.000.000 lei
1012		„Acțiuni proprii”	4.000.000 lei
„Capital subscris vărsat”			
1068			1.000.000 lei
„Alte rezerve”			

În ipoteza distribuirii acțiunilor răscumpărate către salariați la un preț de 2.300 lei/acțiune se înregistrează:

%	=	502	5.000.000 lei
5121		„Acțiuni proprii”	4.600.000 lei
„Conturi la bănci în lei”			
668			400.000 lei
„Alte cheltuieli financiare”			

Remarcă: numai în cazul anulării acțiunilor proprii răscumpărate se reduce capitalul social.



2.3.1.4 Contabilitatea amortizării capitalului social

Amortizarea capitalului social este operațiunea prin care se rambursează acționarilor o parte din valoarea aporturilor, fără a se efectua reducerea capitalului. Această operație este posibilă dacă beneficiile și rezervele sunt suficiente pentru asigurarea activității financiare a întreprinderii.

Pentru exemplificare considerăm o societate pe acțiuni cu un capital social de 200.000.000 lei, divizat în 20.000 acțiuni cu valoare nominală de 10.000 lei/acțiune are rezerve statutare în valoare de 70.000.000 lei. AGA decide să se amortizeze capitalul social cu 25% pe seama rezervelor statutare:

$$25\% \times 200.00.000 \text{ lei} = 50.000.000 \text{ lei}$$

reprezentând amortizarea capitalului se înregistrează astfel:

1012	=	4567	50.000.000 lei
„Capital subscris vărsat”		„Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”	

Plata prin bancă a sumei datorată acționarilor:

4567	=	5121	50.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul de rambursat”		„Conturi la bănci în lei”	

Reconstituirea capitalului social pe seama rezervelor statutare:

1063	=	1012	50.000.000 lei
„Rezerve statutare”		„Capital subscris vărsat”	

Remarcă: pentru evidențierea părții de capital amortizat și neamortizat, se deschid în cadrul contului 1012 analitice distincte.

2.3.2. Contabilitatea primelor de capital

Primele de capital reprezintă capitaluri proprii care rezultă la operațiunile de constituire a capitalului social subscris în cazul în care valoarea de emisiune a noilor acțiuni este mai mare decât valoarea nominală și la operațiunile de fuzionare a două sau mai multor societăți, reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a acțiunilor stabilită în urma fuzionării și valoarea lor nominală.

Evidența primelor legate de capital se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul 1104 „Prime legate de capital” - conținut economic: surse proprii, funcție contabilă de pasiv.

Se creditează cu primele constituite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului la capital; **se debitează** cu primele de fuziune și de aport legate de

capital, încorporate la capitalul social și cu primele de emisiune transferate la rezerve.

Soldul creditor reflectă primele de capital constituite și neutilizate încă. Se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II: 1041 "Prime de emisiune"; 1042 "Prime de fuziune"; 1043 "Prime de aport".

Primele de emisiune se stabilesc ca diferență între valoarea de emisiune (mai mare) și valoarea nominală a noilor acțiuni.

Exemplu: o societate pe acțiuni are capitalul social = 100.000.000 lei divizat în 20.000 acțiuni cu valoarea nominală 5.000 lei/acțiune. Pentru creșterea capitalului social se emit 1.000 noi acțiuni cu valoarea de emisie de 6.100 lei/acțiune.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

Subscrierea:			
456	=	%	6.100.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	5.000.000 lei
		„Capital nevărsat”	
		subscris	1.100.000 lei
		1041	
		„Prime de emisiune”	

Eliberarea integrală a acțiunilor la primul vărsământ:			
5121	=	456	6.100.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	

Actualizarea capitalului:			
1011	=	1012	6.100.000 lei
„Capital subscris nevărsat”		„Capital subscris vărsat”	

În cazul aportului în natură, diferența dintre valoarea nominală a acțiunilor emise reprezintă primă de aport, înregistrată în contul sintetic de gr.II - 1043 „Prime de aport”.

Exemplu: pentru un utilaj aportat de un acționar, la care a fost stabilită valoarea de 10.000.000 lei, prin expertiză tehnică, se emit 900 acțiuni cu valoarea nominală de 1 0.000 lei/acțiune.

Creștere capital social: 900 acțiuni x 10.000 lei/acțiune = 9.000.000 lei
Prime aport: 10.000.000 lei - 9.000.000 lei = 1.000.000 lei.

Se înregistrează operațiunile:

Subscrierea:			
456	=	%	10.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	9.000.000 lei
		„Capital subscris nevărsat”	
		1043	1.000.000 lei
		„Prime de aport”	

Aportul:		
<u>2131</u>	=	<u>456</u> 10.000.000lei
"Echipamente tehnologice"		"Decontări cu asociații privind capitalul"
Actualizarea capitalului:		
<u>1011</u>	=	<u>1012</u> 9.000.000lei
"Capital subscris nevărsat"		"Capital subscris vărsat"

Primele legate de capital sunt utilizate pentru acoperirea cheltuielilor efectuate cu ocazia emisiunii și subscrierii de acțiuni, pentru majorarea rezervelor și a capitalului social.

Înregistrarea în contabilitate este următoarea:

<u>104</u>	=	<u>%</u>
"Prime legate de capital"		201 „Cheltuieli de constituire” 1068 „Alte rezerve” 1012 „Capital subscris vărsat”

Primele de fuziune sunt specifice procesului de fuzionare a două sau mai multor societăți, într-o societate nou creată sau prin absorbția de către una din societățile existente a celorlalte care fuzionează.

În primul caz care reprezintă o fuziune prin contopire, noua societate se constituie cu aporturi în natură, iar societățile vechi înregistrează lichidare și partaj cu atribuirea acțiunilor noii societăți asociaților societăților (vechi) care au fuzionat.

În cazul fuziunii prin absorbție, una din societățile participante la fuziune subzistă, este societate „absorbantă”, iar celelalte sunt societăți „absorbite”. Pentru societatea absorbantă fuziunea reprezintă o creștere de capital cu aporturi în natură. Societățile absorbite înregistrează fuziunea ca o lichidare și un partaj cu atribuirea de acțiuni create de societatea absorbantă către asociații societăților absorbite.

Exemplu: Societatea „X” (absorbantă) are un capital de 200.000.000 lei divizat în 20.000 acțiuni cu 10.000 lei valoare nominală. Societatea „Y” (absorbită) are un capital de 660.000.000 lei, divizat în 6.000 acțiuni cu valoare nominală de 11.000 lei.

Pentru determinarea numărului de acțiuni ce vor fi emise, se calculează paritatea de schimb fie prin calcul financiar, fie prin negocieri, bazate pe comparația indicatorilor: cifra de afaceri, activul net, profitul net, valoarea bursieră a acțiunilor.

Calculul financiar evaluează aporturile pe baza datelor contabile privind structura capitalurilor la cele două societăți, stabilind valoarea matematică-contabilă pe acțiune, în conformitate cu datele din bilanțurile celor două societăți care fuzionează.

Bilanț de închidere

Elemente patrimoniale	Societatea comercială	
	X (absorbantă) 20.000 acțiuni	Y (absorbită) 6.000 acțiuni
Capital social	200.000.000	66.000.000
Rezerve	50.000.000	6.000.000
Datorii	30.000.000	18.000.000
Total pasiv	280.000.000	90.000.000
Activ net (real)	280.000.000	90.000.000

Valoarea matematică-contabilă:

$$V_{mc} „X” = 250.000.000 : 20.000 = 12.500 \text{ lei/acțiune}$$

$$V_{mc} „Y” = 72.000.000 : 6.000 = 12.083 \text{ lei/acțiune}$$

Aportul societății comerciale „Y” la capitalul societății absorbante „X” este de 72.000.000 lei.

Numărul de acțiuni „X” de creat pentru remunerarea acestui aport:

$$72.000.000 : 12.500 = 5.000 \text{ acțiuni.}$$

Paritatea de schimb: 5.000 acțiuni „X” = 6.000 acțiuni „Y”

Adică: 5 acțiuni „X” = 6 acțiuni „Y”.

Se determină creșterea de capital la nivelul societății absorbante:

$$5.000 \text{ acțiuni „X”} \times 10.000 \text{ lei valoare nominală} = 50.000.000 \text{ lei}$$

Prima de fuziune:

- valoarea aporturilor primite: 72.000.000 lei;
- creștere de capital: 50.000.000 lei;
- prime de fuziune: 22.000.000 lei.

Înregistrarea subscrierii și emisiunii celor 5.000 acțiuni noi în cazul fuziunii, la nivelul societății absorbante:

456	=	%	72.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		1011	50.000.000 lei
		1042	22.000.000 lei
		„Prime de fuziune”	

Aportul efectiv la capitalul social de către societatea absorbită, la societatea absorbantă reprezintă, presupunem un mijloc de transport 30.000.000 lei, materii prime 10.000.000 lei și disponibilități bănești 32.000.000 lei, se înregistrează astfel:

%	=	456	72.000.000 lei
2133		„Decontări cu asociații privind capitalul”	30.000.000 lei
„Mijloace de transport”			10.000.000 lei
301			
„Materii prime”			32.000.000 lei
5121			
„Conturi la bănci în lei”			

Actualizarea capitalului:			
<u>1011</u>	=	<u>1012</u>	50.000.000lei
"Capital subscris nevărsat"		"Capital subscris vărsat"	

Înregistrarea primei de fuziune încorporată în capitalul social:			
<u>1042</u>	=	<u>1012</u>	22.000.000lei
"Prime de fuziune"		"Capital subscris vărsat"	

Situația patrimonială a societății „X” (absorbante) după fuzionare, se prezintă astfel:

- Capital social $(20.000 + 5.000 = 25.000 \text{ acțiuni}) \times 10.000 \text{ lei/acțiune} = 250.000.000 \text{ lei}$
- Prime de fuziune 22.000.000 lei
- Rezerve de capital 50.000.000 lei
- Datorii totale 48.000.000 lei
- Total pasiv 370.000.000 lei
- Total activ 370.000.000 lei

2.3.3. Contabilitatea rezervei de capital

Rezervele sunt capitaluri (surse) proprii constituite din profitul net și din alte surse proprii (prime de capital, diferențe din reevaluare), pe baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor. Fiind constituite, în principal, prin repartizarea profitului, ele pot fi considerate profit capitalizat.

În funcție de modul de constituire și utilizare, rezervele se clasifică astfel:

- **rezerve legale** se constituie obligatoriu din profitul brut anual în cotă de cel puțin 5% conform prevederilor Legii 31/1990, până la limita legală stabilită ca pondere în capitalul social (20% la regiile autonome și societăți comerciale cu capital autohton, 25% la societățile comerciale cu capital mixt). Rezervele legale sunt destinate acoperirii pierderilor din exercițiile financiare cu rezultat nefavorabil.

- **rezerve statutare** se constituie în baza prevederilor statutului societății comerciale, prin repartizarea (în sumă absolută) a profitului net.

- **alte rezerve** se constituie din profitul net, în baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor.

În general rezervele constituite au ca destinații: acoperirea pierderilor înregistrate la încheierea unor exerciții financiare, acoperirea unor cheltuieli neprevăzute, majorarea capitalului social.

Pentru reflectarea în contabilitate a rezervelor se utilizează contul sintetic de gr. II

- 106 "Rezerve" cu funcție de pasiv, desfășurat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1062 „Rezerve pentru acțiuni proprii”
- 1063 „Rezerve statutare sau contractuale;
- 1068 „Alte rezerve”.

Ordinul nr. 306 din februarie 2002 emis de Ministerul Finanțelor pentru stabilirea principiilor și regulile contabile de bază armonizate cu directivele europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale include în Planul Contabil General alături de subconturile de mai sus și contul 1062 „Rezerve pentru acțiuni proprii”. Acest cont reflectă rezervele create prin transferul unei cote din rezultatul curent sau reportat pentru acțiunile proprii dobândite de întreprindere. În bilanț acțiunile dobândite de societate se evidențiază în activ, iar în pasiv se evidențiază o rezervă indisponibilă de aceeași valoare care se menține până la cesiunea sau anularea acțiunilor, când aceste rezerve vor fi înregistrate în rezultat.

Contul 106 “Rezerve”: conținut economic - surse proprii, rezerve; funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu constituirea rezervelor din profitul exercițiului curent, profitul acumulat din exercițiile precedente, din alte surse proprii transferate la rezerve. Se debitează cu utilizarea rezervelor pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente și pentru creșterea capitalului social. Soldul creditor reflectă rezervele existente.

Înregistrările contabile privind constituirea și utilizarea rezervelor:

1. În anul în curs se constituie rezerve legale de 4.000.000 lei reprezentând 5% din profitul brut. Operația se înregistrează astfel:

129	=	1061	4.000.000 lei
<u>„Repartizarea profitului”</u>		<u>“ Rezerve legale”</u>	

2. Se constituie din profitul net rezerve statutare de 2.400.000 lei, operație înregistrată în contabilitate astfel:

129	=	1063	2.400.000 lei
<u>„Repartizarea profitului”</u>		<u>“ Rezerve statutare”</u>	

3. În baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor se constituie alte rezerve din profitul net în sumă de 1.300.000 lei, înregistrată în contabilitate astfel:

129	=	1068	1.300.000 lei
<u>„Repartizarea profitului”</u>		<u>“Alte rezerve”</u>	

4. În exercițiul financiar următor se utilizează 700.000 lei din rezerva statutară pentru acoperirea unei pierderi accidentale. Înregistrarea operației în conturi este următoarea:

1063	=	121	2.400.000 lei
<u>„Rezerve statutare”</u>		<u>„Profit și pierdere”</u>	

5. Se majorează capitalul social cu 1.000.000 lei prin încorporarea unei părți din rezerva legală existentă:

1061	=	1012	1.000.000 lei
<u>“ Rezerve legale”</u>		<u>“Capital subscris vărsat”</u>	

6. Pierderea neacoperită acumulată din exercițiile precedente de 1.600.000 lei se acoperă din rezerva legală existentă, operație înregistrată astfel:

1061	=	117	1.600.000 lei
<u>„Rezerve legale”</u>		<u>„Rezultatul reportat”</u>	

2.3.4 Contabilitatea subvențiilor pentru investiții

Subvențiile pentru investiții reprezintă surse proprii primite cu titlu gratuit de la bugetul de stat sau din alte surse, pentru finanțarea unor activități pe termen lung, achiziționarea sau producerea imobilizărilor sau a altor cheltuieli de natura investițiilor.

Contul 131 „Subvenții pentru investiții” reflectă surse proprii, are funcție contabilă de pasiv. **Se creditează** cu subvențiile primite de la buget sau din alte surse, pentru finanțarea investițiilor, cu valoarea activelor imobilizate primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere. Se debitează cu cota parte din subvenții înregistrată la venituri pe măsura amortizării sau vânzării activelor imobilizate care au fost finanțate din subvenții.

Soldul creditor reprezintă subvenții pentru investiții nevirate la venituri.

Exemple de operații privind subvențiile pentru investiții:

1. Se primesc și recepționează utilaje achiziționate de la furnizori cu factura în valoare de 15.000.000 lei:

2131	=	404	15.000.000 lei
<u>„Echipamente tehnologice”</u>		<u>„Furnizori de imobilizări”</u>	

2. Se înregistrează subvenții pentru investiții de primit de la bugetul de stat, reprezentând 1/2 din valoarea utilajului achiziționat:

445	=	131	7.500.000 lei
<u>„Subvenții”</u>		<u>„Subvenții pentru investiții”</u>	

3. În baza extrasului de cont se înregistrează încasarea subvenției aprobate:

5121	=	445	7.500.000 lei
<u>„Conturi la bănci în lei”</u>		<u>„Subvenții”</u>	

4. Utilajul se amortizează în 10 ani, folosind metoda liniară; în paralel se amortizează și subvenția pentru investiții, în cote eșalonate uniforme în timp de 10 ani.

Amortizarea anuală a utilajului: 15.000.000 lei: 10 ani = 1.500.000 lei

Amortizarea anuală a subvenției: 7.500.000 lei: 10 ani = 750.000 lei

Înregistrarea amortizării utilajului:

6811	=	2831	1.500.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea echipamentelor tehnologice”	

Înregistrarea amortizării subvenției prin virare la venituri:			
131	=	7584	750.000 lei
„Subvenții pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

În cazul vânzării activelor imobilizate care au ca sursă de finanțare subvenții, se virează la alte venituri din exploatare întreaga valoare a subvenției existente în soldul contului 131 Subvenții pentru investiții în momentul vânzării.

Standardul Internațional de Contabilitate (SIC) 20 „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor referitoare la asistența guvernamentală” precizează faptul că guvernele pot interveni în tranzacții care afectează elementele de capital propriu sau elementele care nu aparțin capitalurilor proprii. Standardul definește subvenția guvernamentală ca fiind: „asistența acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o întreprindere în schimbul respectării, în trecut sau în prezent, a anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acestei societăți. Subvențiile exclud acele forme de asistență guvernamentală cărora nu li se poate atribui o anumită valoare, precum și acele tranzacții cu guvernul care nu se pot distinge de operațiunile comerciale normale ale întreprinderii”.

Subvențiile pot fi:

- pentru achiziții de active (pentru investiții) - pentru a se putea atinge costul achiziționării unui activ; sau
- pentru venituri (pentru a acoperi o cheltuială sau o pierdere),

Ele trebuie recunoscute în contul de profit și pierdere pentru a fi corelate cu costurile aferente și nu trebuie recunoscută până în momentul în care nu există certitudinea rezonabilă că:

- vor fi îndeplinite toate condițiile referitoare la acordarea respectivei subvenții;
- subvenția va fi încasată.

Exemplu:

O întreprindere încasează o subvenție de la guvern pentru achiziționarea unui activ. Acesta costă 200.000.000 lei iar subvenția va acoperi în întregime acest cost. Singura condiție atașată subvenției este aceea că subvenția trebuie utilizată pentru achiziționarea activului specificat, pentru care subvenția a fost acordată. Întreprinderea încasează subvenția și utilizează banii pentru achiziționarea activului. Politica de amortizare practică prevede ca activul achiziționat să fie amortizat liniar pe parcursul a 5 ani și, prin urmare se vor efectua următoarele înregistrări contabile privitoare la subvenție și la activul imobilizat:

Contul de profit și pierdere (milioane lei)

	An 1	An 2	An 3	An 4	An 5	Total
Venitul din subvenții pentru investiții (Cont 7584)	40	40	40	40	40	200
Amortizarea imobilizării	40	40	40	40	40	200

Bilanțul (milioane lei)

	An 1	An 2	An 3	An 4	An 5
Imobilizări (cont 2131)	200	200	200	200	200
Amortizarea imobilizărilor	40	80	120	160	200
Subvenția încasată (cont 131)	160	120	80	40	-

Se observă corelarea veniturilor din subvenții cu cheltuielile de amortizare, astfel în fiecare an, pe măsură ce societatea înregistrează amortizarea de 40.000.000 lei, concomitent se recunoaște și venitul din subvenție cu aceeași valoare. Subvenția este înregistrată în bilanț, în creditul contului de venit amânat și, de aici, este alocată în fiecare an costurilor aferente aie subvenției, cum ar fi cheltuiala cu amortizarea.

Dacă societatea nu a încasat efectiv subvenția până la sfârșitul anului, dar există siguranța îndeplinirii tuturor condițiilor necesare și a încasării subvenției, atunci aceasta din urma va fi recunoscută în situațiile financiare în anul în care ea apare.

2.3.5. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Operațiile de reevaluare vizează imobilizările corporale și financiare a căror valoare actuală este superioară valorii contabile de înregistrare (valoarea lor de intrare în patrimoniu). Sunt exceptate imobilizările necorporale deoarece acestea nu fac, de regulă, obiectul cesiunii, și deci rămân înregistrate în contabilitate la valoarea lor inițială.

Prin reevaluare se stabilește o valoare mai mare decât valoarea de înregistrare a elementelor de active fixe respective. Echivalentul în pasiv al plusului de valoare stabilit prin reevaluare se evidențiază în structura de capitaluri proprii denumită rezerve din reevaluare, existentă ca post distinct de pasiv cât timp se mențin în activul bilanțului elementele de imobilizări care au fost reevaluate.

Există două condiții necesare pentru înregistrarea în contabilitate a diferențelor din reevaluare:

- excedentul de valoare să fie durabil;
- rentabilitatea întreprinderii să permită creșterea respectivă de valoare.

Surplusul din reevaluare este inclus în rezultatul reportat atunci când acesta este realizat. Conform IAS 16 surplusul din reevaluare este tratat ca realizat în următoarele situații:

- la casarea sau la cedarea activului, sau
- pe măsura utilizării activului de către întreprindere (prin înregistrarea în rezultatul reportat a diferenței dintre amortizarea calculată la valoarea reevaluată și cea calculată la costul istoric).

Orice valoare realizată ca surplus din reevaluare se transferă direct în rezultatul reportat și nu se recunoaște în contul de profit și pierdere.

Pentru evidența diferențelor din reevaluare se utilizează contul 105 „Rezerve din reevaluare”, cont de surse proprii cu funcție contabilă de pasiv. În **credit** înregistrează diferențele dintre valoarea stabilită prin reevaluare (mai mare) și valoarea contabilă (de intrare) a elementelor de active fixe. În **debit** înregistrează diferențele din reevaluare transferate la rezerve sau la capitalul social. **Soldul creditor** reflectă diferențele din reevaluarea activelor fixe corporale.

Înregistrările contabile după operația din reevaluare sunt următoarele:

2131	=	105
„Echipamente tehnologice”		„Rezerve din reevaluare”

Cedarea activului:

461	=	7583
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”

Surplusul din reevaluare trecut la rezultatul reportat în momentul cedării activului:

105	=	1175
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”

IAS 16 prevede două tratamente:

Tratamentul contabil de bază: ulterior recunoașterii inițiale ca activ, un element de imobilizări corporale trebuie înregistrat la cost sau mai puțin amortizarea cumulată aferentă și orice pierderi cumulate din depreciere.

Tratamentul contabil alternativ: ulterior recunoașterii inițiale ca activ un element de imobilizări corporale trebuie înregistrat la valoare reevaluată, care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoare contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca:

- o creștere a rezervei din reevaluare, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ, sau
- un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior, la același element de activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete, aceasta se tratează ca:

- o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă (surplus din reevaluare) referitoare la acel activ, sau
- o scădere a rezervei din reevaluare, cu minimumul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii.

Reevaluarea activelor are consecințe fiscale – apariția impozitului amânat, dacă reevaluările respective nu sunt recunoscute fiscal. Asigurarea resurselor financiare pentru eventuale datorii fiscale generate de diferența dintre valoarea fiscală a activelor respective – stabilită pe baza costului istoric și valoarea contabilă stabilită pe baza reevaluării se realizează prin transferul unei părți din rezerva din reevaluare într-un cont de provizioane privind impozitele amânate.

2.3.6. Contabilitatea rezultatelor

Rezultatele sunt structuri de capitaluri proprii care pot apare ca profit sau pierdere; după perioada la care se referă se clasifică în **rezultate ale exercițiilor curente și rezultate reportate**.

Determinarea profitului sau pierderii în contabilitate se efectuează lunar, cumulat de la începutul anului, iar rezultatul definitiv al exercițiului se stabilește la închiderea exercițiului. În pasivul bilanțului rezultatul se înscrie cu semnul (+) în cazul profitului sau cu semnul (-) în cazul pierderii. Prezența rezultatului în structura capitalurilor proprii are caracter temporar: în cazul profitului – din momentul constituirii și până în momentul distribuirii; în cazul pierderii din momentul înregistrării și până în momentul acoperirii.

Contabilitatea rezultatelor se realizează prin următoarele conturi:

- **Contul 121 „Profit și pierdere”**, cont bifuncțional; se creditează cu veniturile exercițiului decontate la închiderea conturilor din clasa 7 „Conturi de venituri”; se debitează cu cheltuielile exercițiului decontate la închiderea conturilor din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”. Soldul creditor reflectă profitul net iar soldul debitor reflectă pierderea netă.

Profitul net se repartizează pe destinațiile legale și deciziilor proprii pentru: constituirea rezervelor legale, acoperirea pierderilor din anii precedenți, alte rezerve constituite din surse proprii, participarea salariaților la profit, dividende și alte destinații legale.

- **Contul 129 „Repartizarea profitului”**, cont rectificativ cu funcție de activ, folosit pentru contabilizarea operațiilor privind distribuirea profitului înainte de redactarea bilanțului.

Evidența rezultatelor acumulate din exercițiile financiare precedente utilizează contul 117 „Rezultatul reportat”, cont **bifuncțional** care înregistrează în **credit** profitul nedistribuit, acumulat din exercițiile precedente, iar în **debit** pierderea aferentă exercițiilor precedente, neacoperită.

Se debitează în cursul exercițiului cu utilizarea profitului acumulat din exercițiile precedente pentru creșterea capitalului social și încorporarea în rezerve. **Se creditează** cu acoperirea pierderilor din exercițiile precedente prin

utilizarea rezervelor, a profitului înregistrat în exercițiul curent sau prin diminuarea capitalului social.

Soldul creditor reprezintă profitul acumulat, nerepartizat; **soldul debitor** reprezintă pierderea neacoperită.

Exemplul 1: Societatea comercială „X” stabilește rezultatul exercițiului pe baza următoarelor date: total venituri – 500.000.000 lei, total cheltuieli 300.000.000 lei; impozit pe profit 32.000.000 lei.

<u>7XX</u>	=	<u>121</u>	500.000.000 lei
„Venituri”		„Profit și pierdere”	
<u>121</u>	=	<u>6XX</u>	300.000.000 lei
„Profit și pierdere”		„Cheltuieli”	
<u>121</u>	=	<u>691</u>	32.000.000 lei
„Profit și pierdere”		„Cheltuieli cu impozitul pe profit”	

Repartizarea profitului conform deciziei AGA este următoarea: rezerve legale 10.000.000 lei, rezerve statutare 12.000.000 lei, participarea salariaților la profit 8.000.000 lei, dividende 9.000.000 lei.

Înregistrarea realizării profitului la închiderea exercițiului „N”

<u>129</u>	=	<u>%</u>	<u>39.000.000 lei</u>
„Repartizarea profitului”		1061	10.000.000 lei
		„Rezerve legale”	
		1063	12.000.000 lei
		„Rezerve statutare sau contractuale”	
		117	17.000.000 lei
		„Rezultatul reportat”	

La începutul exercițiului „N+1” se închid conturile 129 „Repartizarea profitului”, 121 „Profit și pierdere”, profitul distribuit de 39.000.000 lei și profitul reportat de 129.000.000 lei:

<u>121</u>	=	<u>%</u>	<u>168.000.000 lei</u>
„Profit și pierdere”		129	39.000.000 lei
		„Repartizarea profitului”	
		117	129.000.000 lei
		„Rezultatul reportat”	

Contul sintetic de gradul I – 117 „Rezultatul reportat” se desfășoară pe conturi de gradul II astfel:

- 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită”;
- 1172 „Rezultatul reportat din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29”;



- 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”;
- 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale”;
- 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

OMF 94/2001 precizează modul de calcul și înregistrare a rezultatului reportat în conturile sintetice de gradul II deschise în cadrul contului 117.

Exemplul 1: La începutul exercițiului N+1 se înregistrează profitul nedistribuit din exercițiul N în valoare de 10.000.000 lei.

În baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor se utilizează profitul acumulat din exercițiile precedente (soldul creditor al contului 107) de 40.000.000 lei astfel:

- acoperirea unei pierderi din exercițiul N+1 = 15.000.000 lei;
- acordarea dividendelor acționarilor = 7.000.000 lei;
- constituirea de rezerve 1.000.000 lei.

Se efectuează următoarele înregistrări contabile:

1. Profitul nedistribuit la sfârșitul exercițiului:

121	=	117	10.000.000 lei
„Profit și pierdere”		„Rezultatul reportat”	

2. Utilizarea profitului acumulat în exercițiul N+1 conform hotărârii AGA:

a. acoperirea pierderii din exercițiul N+1:

117	=	121	15.000.000 lei
„Rezultatul reportat”		„Profit și pierdere”	

b. acordarea dividendelor pentru exercițiul N+1:

117	=	457	7.000.000 lei
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”	

c. constituirea de rezerve:

117	=	1068	1.000.000 lei
„Rezultatul reportat”		„Alte rezerve”	

Exemplul 2 privind retratarea soldurilor la 31 decembrie în prima perioadă de aplicare a IAS-urilor, mai puțin IAS 29, cu următoarele înregistrări contabile generate de această operațiune de retratare:

Capital social și rezerve:

Eliminarea rezervelor din diferențe de curs aferente disponibilităților în valută:

1068	=	1172	
„Alte rezerve”		„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”	

Subvenții:

Înregistrarea subvențiilor care trebuiau transferate la venituri în anii anteriori în corelație cu amortizarea:

131	=	1172
„Subvenții pentru investiții”		„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”

Provizioane:

Eliminarea soldurilor 1514, 476, 477:

1514	=	476
„Provizioane pentru pierderi din diferențe de curs valutar”		„Diferențe conversie activ”

477	=	1172
„Diferențe de conversie pasiv”		„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”

Imobilizări necorporale:

Eliminarea soldurilor cheltuielilor de dezvoltare, care conform IAS 38 nu se capitalizează:

1172	=	203
„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”		„Cheltuieli de dezvoltare”

Titluri de participare:

Constituirea provizionului pentru depreciere:

1172	=	296
„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”		„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”

Stocuri:

Înregistrarea provizionului pentru depreciere din anii anteriori:

1172	=	391
„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”		„Provizioane pentru deprecierea materiilor prime”

Terți:

Constituirea provizionului pentru clienți incerti:

1172	=	491
„Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS mai puțin IAS 29”		„Provizioane pentru deprecierea creanțelor”

2.3.7. Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt rezerve create prin autofinanțare, adică prin includerea unor cote-părți, egale ca mărime cu pierderea probabilă, în cheltuieli și utilizate pentru acoperirea pierderilor probabile în momentul apariției riscului pentru care au fost constituite, sau cheltuiala efectuată a devenit exigibilă. De exemplu, la sfârșitul unui exercițiu financiar există un litigiu în curs de judecare și este incertă câștigarea lui, deci există posibilitatea de pierdere și de suportare a cheltuielilor de judecată și a altor prejudicii. Ca măsură de prevedere, unitatea va proceda la crearea unui provizion pentru riscuri și cheltuieli care la apariția riscului să acopere pierderea probabilă.

În afara provizioanelor pentru litigii, mai sunt prevăzute a fi constituite și altele, cum sunt: provizioanele pentru pierderi din schimb valutar, provizioane pentru garanții acordate clienților și alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Deoarece, întreaga activitate a întreprinderii se desfășoară în condiții de risc și incertitudine provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie, atât în activitatea de exploatare, cât și în cea financiară.

IAS 37 prezintă aceste provizioane ca datorii cu mărime sau scadență incertă, precizând că „provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie în scopul pierderilor sau datorilor clar precizate în ceea ce privește natura lor, dar care la data închiderii bilanțului sunt probabile sau certe, dar nedeterminate ca valoare sau ca dată de producere”.

Evidența operațiilor economice privind constituirea și utilizarea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli se realizează cu ajutorul unui subsistem de conturi care cuprinde următoarele conturi:

a) Conturi de provizioane:

151 „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”, cont sintetic de gradul I, desfășurat pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 1511 „Provizioane pentru litigii”;
- 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”;
- 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și acțiuni similare”;
- 1514 „Provizioane pentru restructurare”;
- 1518 „Provizioane pentru alte riscuri și cheltuieli”.

b) Conturi de cheltuieli:

- 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”;
- 6862 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”;

c) Conturi de venituri:

- 7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”;
- 7862 „Venituri financiare din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”;

Provizioanele pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare reflectă, conform IAS 37, costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului și costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață a activului, deoarece aceste costuri se includ în costurile inițiale direct atribuibile imobilizărilor corporale conform IAS 16.

Provizioanele pentru restructurare se constituie în cazul anumitor evenimente care au drept rezultat fie modificarea naturii și scopului activității realizate de întreprindere, fie modificarea structurii managementului, conform unui plan oficial de restructurare.

Recunoașterea provizioanelor impune respectarea următoarelor trei condiții:

- întreprinderea are obligația curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
- este posibil ca pentru a onora obligația respectivă să fie necesară o ieșire de resurse, care să afecteze beneficiile economice;
- poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligației curente la data bilanțului (IAS 37).

Conturile de provizioane menționate au funcție contabilă de pasiv. Se creditează la constituirea provizioanelor în corespondență cu conturile de cheltuieli menționate (la sfârșitul exercițiilor financiare). Se debitează pentru închidere în exercițiile financiare următoare când evenimentul prevăzut a avut loc și provizionul a rămas fără obiect, în corespondență cu conturile de venituri menționate. Soldurile creditoare reflectă provizioane constituite și neutilizate încă.

Constituirea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli are loc la închiderea exercițiului financiar când se analizează toate pierderile probabile și cheltuielile previzibile, precum și provizioanele constituite în anul anterior care au rămas fără obiect prin utilizarea sau neproducerea evenimentului. Dacă se constată că cheltuiela s-a efectuat sau riscul a avut loc, se va debita un cont de cheltuieli în corespondență cu conturile de active circulante, de terți sau de trezorerie, după caz, și concomitent se va închide contul de provizioane.

De exemplu:

La sfârșitul anului 2000 era în curs de desfășurare un litigiu având ca obiect un prejudiciu pretins de o altă întreprindere în sumă de 100.000.000 lei. Până în acest moment s-au făcut cheltuieli de judecată de 5.000.000 lei. Este incertă câștigarea litigiului.

Înregistrări:

a) Procesul este pe rol:

1. Constituirea unui provizion în sumă de 55.000.000 lei:

6812	=	1511	55.000.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”		„Provizioane pentru litigii”	

2. Se încheie contul de cheltuieli

121	=	6812	55.000.000 lei
„Profit și pierdere”		„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli”	

În anul 2001 procesul a fost câștigat și întreprinderea nu a trebuit să suporte nici un prejudiciu.

3. Provizionul constituit în anul 2000 a rămas fără obiect și se înregistrează anularea lui:

1511	=	7812	55.000.000 lei
„Provizioane pentru litigii”		„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	

4. Se încheie contul de venituri în anul 2001:

7812	=	121	55.000.000 lei
„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”		„Profit și pierdere”	

b) Procesul a fost pierdut:

Pierderea procesului în anul 2001 a avut consecință suportarea de către întreprindere a prejudiciului pretins de 100.000.000 lei, cheltuielile totale de judecată de 8.000.000 lei, alte prejudicii pretinse de 1.000.000 lei, deci în total 109.000.000 lei.

Înregistrări:

Operațiile 1 și 2 din anul 2000 rămân valabile, iar operațiile 3 și 4 nu mai au loc.

5. Suportarea întregului prejudiciu:

6588	=	5121	109.000.000 lei
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Disponibil la bancă în lei”	

6. Anularea provizionului constituit în anul 2000 deoarece riscul s-a produs și provizionul nu mai are obiect.

1511	=	7812	55.000.000
„Provizioane pentru litigii”		„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”	

7. Închiderea contului de cheltuieli la sfârșitul anului 2001:

121	=	6588	109.000.000 lei
„Profit și pierdere”		„Alte cheltuieli de exploatare”	

8. Închiderea contului de venituri din provizioane:

7812	=	121	55.000.000 lei
„Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli”		„Profit și pierdere”	

La sfârșitul anului 2001 provizionul constituit în anul 2000 a fost anulat, iar contul de rezultate al anului 2001 apare pe total o pierdere de 54.000.000 lei (109.000.000 - 55.000.000), ceea ce înseamnă că la constituirea provizionului nu s-a făcut o estimare realistă a riscului, acesta fiind subevaluat.

Important este de observat că, orice creare de provizioane afectează rezultatul financiar al anului precedent în sensul suportării cheltuielilor cu provizioanele din profitul anului respectiv și deci diminuarea profitului impozabil și rezultatul financiar al anului respectiv când se măresc veniturile și implicit rezultatele prin anularea provizionului.

Constituirea provizioanelor este reglementată de către dreptul fiscal în scopul evitării unei reduceri abuzive a profitului impozabil. Dacă se constată pierderi probabile trebuie constituite provizioane chiar și în situația în care unitatea nu obține profit, lucru ce asigură reflectarea imaginii fidele a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor întreprinderii.

Nu este permisă crearea de provizioane supradimensionate sau inutile pentru a evita încălcarea principiilor, imaginii fidele și a sincerității, precum și virarea la rezerve a provizioanelor devenite fără obiect.

2.3.8. Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate

Împrumuturile și datoriile asimilate sunt structuri de capitaluri străine pentru care titularul de patrimoniu are obligația de a le restitui la termen și pentru care trebuie să plătească și o dobândă.

În acest subcapitol sunt tratate numai împrumuturile și datoriile pe termen lung, care alături de capitalurile proprii formează capitalul permanent al întreprinderii.

Evidența acestora se realizează cu ajutorul unui sistem de conturi care cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 161 Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni;
- 162 Credite bancare pe termen lung și mediu;
- 166 Datorii ce privesc imobilizările financiare;
- 167 Alte împrumuturi și datorii asimilate;
- 168 Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Toate sunt conturi de obligații pe termen lung, cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu sumele împrumutate de la bănci și alte instituții de creditare sub forma împrumuturilor și datoriilor asimilate. Se debitează cu ocazia restituirii acestora. Prezintă solduri creditoare care reflectă împrumuturi și datorii existente.

Contul 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate” se desfășoară pe conturi sintetice de gradul 11, corespunzător felurilor de împrumuturi și datorii asimilate, astfel:

- 1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni;
- 1682 Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung;

- 1686 Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare;
1687 Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate.

2.3.8.1 Contabilitatea împrumuturilor bancare

Exemplu:

În cazul primirii unui credit bancar pe termen de 5 ani, în sumă de 100.000.000 lei, cu o dobândă anuală de 20%, se fac următoarele înregistrări:

1. Primirea creditului:

5121	=	162	100.000.000 lei
„Disponibil la bancă în lei”		„Credite bancare pe termen lung și mediu”	

2. Obligația de plată a dobânzii anuale:

666	=	1682	20.000.000 lei
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu”	

3. Plata dobânzii anuale:

1682	=	5121	20.000.000 lei
„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung și mediu”		„Disponibil la bancă în lei”	

4. Restituirea creditului la scadență:

162	=	5121	100.000.000 lei
„Credite bancare pe termen lung și mediu”		„Disponibil la bancă în lei”	

Asemănător funcționează și celelalte conturi din sistemul menționat, cu deosebire de contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”.

2.3.8.2 Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni

Alături de creditele bancare primite, pe care întreprinderile le garantează cu patrimoniul social, făcând dovada că sunt independente din punct de vedere economic și financiar, în economia de piață pot fi primite împrumuturi și de la alte întreprinderi care au sume temporar disponibile și le pot împrumuta pe termen lung, care să le aducă un venit sub formă de dobândă, numită cupon.

Obținerea unor asemenea împrumuturi se face prin intermediul instituțiilor specializate numite burse de valori. Astfel, cei care au sume temporar disponibile se adresează burselor de valori, cei care doresc să obțină împrumuturile, se adresează, de asemenea, burselor de valori. Elementul

mijlocitor îl constituie obligațiunile. Obligațiunile sunt titluri de valoare și de credit care fac dovada posesorului (cumpărătorului) lor că este creditor al unei alte societăți și care îi dă dreptul să primească o sumă în plus numită dobândă.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni sunt denumite și **împrumuturi obligatare**, ele sunt împrumuturi pe termen lung contractate numai de societățile pe acțiuni (societățile de capitaluri), nu și de societățile de persoane.

Aceste împrumuturi sunt divizate în fracțiuni de mărimi egale pentru care se editează titluri (hârtii speciale de valoare). Ca și acțiunile, obligațiunile sunt titluri negociabile care conferă aceleași drepturi pentru aceeași valoare tuturor persoanelor care le-au cumpărat, fără a participa la gestiunea societății.

Un împrumut pe bază de obligațiuni se caracterizează prin următoarele elemente:

- **valoarea nominală:** este valoarea înscrisă pe obligațiune, reprezentând fracțiunea din împrumut. Ea nu poate fi mai mică de o anumită limită (în prezent 25.000 lei/obligațiune) și constituie baza de calcul a cuponului (dobânzii);

- **scadența:** adică termenul lor de rambursare;

- **dobânda:** venitul obligațiunii.

Mărimea dobânzii plătită anual constituie cuponul. Cuponul obligațiunii se determină înmulțind valoarea nominală cu rata dobânzii. În funcție de tipul ratei dobânzii împrumuturile obligatare sunt de două feluri: cu rată fixă și cu rată variabilă.

Împrumuturile cu rată fixă sunt acelea la care rata dobânzii este fixată la data emisiunii obligațiunilor și rămâne aceeași până la scadență.

Împrumuturile cu rată variabilă sunt acelea la care rata dobânzii este schimbată la anumite perioade în funcție de ratele pieței.

Dobânda calculată, constituie o cheltuială pentru emitentul și vânzătorul de obligațiuni și un venit pentru cumpărător. Ea este evidențiată în contabilitate prin intermediul conturilor de cheltuieli și venituri financiare.

- **prețul de emisiune** al obligațiunii este prețul de vânzare, și respectiv, prețul plătit de către obligatar;

- **prețul de rambursare** al obligațiunii este prețul achitat obligatarilor la rambursarea obligațiunilor, poate fi egal sau superior valorii nominale;

- **prima de rambursare** este diferența plătită în plus obligatarilor, ce rezultă ca diferență între prețul de rambursare și prețul de emisiune al obligațiunilor.

Modalitățile de rambursare a obligațiunilor se stabilesc de la început, în momentul contractării împrumutului și sunt:

- rambursarea constantă prin anuități, cu plata corespunzătoare a dobânzii;

- rambursarea integrală la scadență, cu plata anuală a dobânzii;

- rambursarea în tranșe egale prin procedeele tragerii la sorți sau răscumpărării și anulării obligațiunilor.

Conform prevederilor, emisiunea de obligațiuni este permisă numai societăților pe acțiuni, cu respectarea unor condiții, astfel:

- a. suma împrumuturilor să fie mai mică decât $\frac{3}{4}$ din capitalul social;

- b. societatea să-și fi folosit anterior toate resursele proprii deci capitalul social să fi fost vărsat integral;

c. societatea să aibă doi ani de existență lucru dovedit cu două bilanțuri aprobate de acționari.

Evidența împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni se realizează cu ajutorul unui subsistem de conturi adecvat, care cuprinde următoarele conturi sintetice:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”;

169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”;

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni”

Contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” este după conținutul economic cont de capitaluri permanente, respectiv cont de surse străine pe termen lung, cu funcție contabilă de pasiv. Creditul acestui cont reflectă mărirea împrumutului obținut la preț de rambursare. Debitul acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate la nivelul prețului de rambursare. Soldul creditor reflectă valoarea obligațiunilor nerambursate la preț de rambursare.

Creditarea se face în corespondență cu conturile de trezorerie dacă încasarea se face imediat, sau în corespondență cu contul 461 „Debitori diverși” dacă plata se face prin virament, pentru prețul de emisiune și în corespondență cu contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” pentru diferența între prețul de rambursare și cel de emisiune.

Debitarea se face cu valoarea obligațiunilor rambursate, prin procedeele tragerii la sorți sau achitate integral în corespondență cu conturile 462 „Creditori diverși” sau 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”.

Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” are funcție contabilă de activ. În debitul acestui cont se reflectă valoarea primelor de rambursare înregistrată cu ocazia subscrierii împrumutului în corespondență cu contul 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”. Creditul acestui cont reflectă amortizarea anuală a primelor de rambursare a obligațiunilor în corespondență cu contul 6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor”. Soldul debitor reflectă valoarea primelor de rambursare neamortizate încă.

Contul 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni” are funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu dobânzile de plătit. Se debitează cu dobânzile plătite. Soldul este creditor și reflectă dobânzi de plată.

Exemple:

Societatea comercială „X” emite un pachet de 1.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 50.000 lei în vederea obținerii unui împrumut în sumă de 50.000.000 lei, rambursabil în 4 ani cu o dobândă de 20% pe an. Prețul de emisiune este 50.000 lei/obligațiune, iar prețul de rambursare de 52.000 lei/obligațiune. Rambursarea se va face la sfârșitul anilor doi, prin tragere la sorți și patru prin răscumpărare și anularea obligațiunilor. Împrumutul este acordat la 1 aprilie anul N, ca atare, rata dobânzii și amortizarea primelor de rambursare se calculează și se înregistrează fracționat în primul și ultimul an.

a. Înregistrări la primirea împrumutului: 1.04. anul N:

1. Subscrierea împrumutului:

- suma de încasat $1.000 \text{ obligațiuni} \times 50.000 \text{ lei/obligațiune} = 50.000.000 \text{ lei}$;

- suma de rambursat 1.000 obligațiuni x 52.000 lei/obligațiune = 52.000.000 lei
 DIFERENȚA (prima de rambursare) = 2.000.000 lei

%	=	161	52.000.000
461		„Împrumuturi din	50.000.000
„Debitori diverși”		emisiunea de obligațiuni”	
169			2.000.000
„Prime privind rambursarea			
obligațiunilor”			

2. Primirea împrumutului:

5121	=	461	50.000.000
„Disponibil la bancă în lei”		„Debitori diverși”	

b. Înregistrări la sfârșitul anului N:

3. Calculul și înregistrarea dobânzii pe anul N

$D = \text{Nr. cupoane} \times \text{Valoarea nominală} \times \text{Rata dobânzii}$

$D = 1.000 \times 50.000 \times 20/100 \times 9 \text{ luni}/12 \text{ luni} = 7.500.000 \text{ lei}$

666	=	1681	7.500.000
„Cheltuieli privind		„Dobânzi aferente împrumuturilor	
dobânzile”		din emisiunea de obligațiuni”	

4. Plata dobânzii:

1681	=	5121	7.500.000
„Dobânzi aferente împrumuturilor		„Disponibil la bancă în lei”	
din emisiunea de obligațiuni”			

5. Calculul și înregistrarea primelor de rambursare:

$2.000.000 : 4 \text{ ani} = 500.000 \text{ lei} \times 9 \text{ luni}/12 \text{ luni} = 375.000 \text{ lei}$

6868	=	169	375.000
„Cheltuieli financiare privind		„Prime privind	
amortizarea primelor de		rambursarea	
rambursare a obligațiunilor”		obligațiunilor”	

c. Înregistrări la sfârșitul exercițiului N+1:

6. Calculul și înregistrarea dobânzii de plată:

$D = 50.000.000 \text{ lei} \times 20/100 = 10.000.000 \text{ lei}$

Înregistrarea se face asemănător operației 3 cu suma de 800.000.000 lei.

7. Plata dobânzii în anul N+1 se face asemănător operației 4, cu suma de 10.000.000 lei.

8. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor:

$$Aa = 2.000.000 \text{ lei} / 4 \text{ ani} = 500.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației 5, cu suma de 150.000.000 lei.

d. Înregistrări în anul N+2:

9. Dobânda de plată:

Calculul și înregistrarea dobânzii de plată se face asemănător operației 3, cu suma de 10.000.000 lei.

10. Plata dobânzii:

Înregistrarea plății dobânzii se face asemănător operației 4, cu suma de 10.000.000 lei.

11. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor.

Se face asemănător operației 5, cu suma de 500.000 lei.

12. Rambursarea a 50% din obligațiuni prin tragere la sorti.

$$500 \text{ obligațiuni} \times 52.000 \text{ lei} = 26.000.000 \text{ lei}$$

161	=	462	26.000.000
„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”		„Creditori diverși”	

13. Plata prețului de rambursare a obligațiunilor:

462	=	5121	26.000.000
„Creditori diverși”		„Disponibil la bancă în lei”	

e. Înregistrări în anul N+3:

14. Dobânda de plată:

$$25.000.000 \times 20/100 = 5.000.000 \text{ lei}$$

Înregistrarea se face asemănător operației 4, cu suma de 400.000.000 lei.

15. Plata dobânzii: Înregistrarea se face asemănător operației nr.4.

16. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor:

Înregistrarea se face asemănător operației nr.5

f. Înregistrări în anul N+4:

17. Dobânda de plată: $25.000.000 \text{ lei} \times 20/100 \times 3/12 = 1.250.000 \text{ lei}$

Înregistrarea se face asemănător operației nr.3.

18. Plata dobânzii: Înregistrarea se face asemănător operației nr.4.

19. Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor:

$2.000.000 : 4 \times 3/12 = 125.000$ lei
Înregistrarea se face asemănător operației nr.5.

20. Răscumpărarea celor 500 obligațiuni:

505	=	5121	26.000.000
„Obligațiuni emise și răscumpărate”		„Disponibil la bancă în lei”	

21. Anularea obligațiunilor răscumpărate:

%	=	505	<u>26.000.000</u>
161		„Obligațiuni emise și răscumpărate”	<u>25.000.000</u>
„Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”			1.000.000
6588			
„Ale chetuieli din operații de capital”			

2.3.8.3 Contabilitatea operațiunilor de leasing

Leasingul¹ semnifică o locație (închiriere) sau un împrumut pe un termen mai mare de un an, reprezentând o tehnică de finanțare a investițiilor prin intermediul unor organisme financiare care au statutul de instituții de credit prin operații de livrare în leasing.

Contractul de leasing este un contract legal între locator (proprietarul bunului) și locatar, prin care locatorul dă dreptul locatarului să folosească bunul pe o perioadă de timp, în schimbul unei redevențe (chirii). În contract sunt stipulate drepturile și obligațiile locatarului pe parcursul perioadei de leasing privind întreținerea și reparațiile, asigurarea pentru diverse categorii de riscuri. La expirarea duratei de leasing prevăzută în contract, bunul poate fi înapoiat locatorului sau poate fi vândut locatarului, la opțiunea acestuia, locatarul efectuând o plată adițională.

Leasingul prezintă anumite avantaje față de împrumutul bănesc pentru cumpărarea bunului respectiv:

- Impune mai puține restricții locatarului comparativ cu debitorul (beneficiarul împrumutului). Dacă locatarul nu plătește chiria anuală sau periodică, locatorul poate redobândi ușor bunul, deoarece îi aparține legal.

- Locatarul transferă locatorului riscul deprecierii valorice a bunului datorată cauzelor externe (schimbări tehnologice sau schimbări în nivelul cererii); se știe că ritmul uzurii morale este în prezent foarte rapid. În cazul investițiilor prin credit bancar, riscul va fi suportat integral de către investitor

¹ Leasing - cuvânt de origine anglo-saxonă, utilizat în SUA începând din anul 1951, s-a răspândit în Europa din anul 1960. Noțiunea corespunzătoare utilizată în Franța — credit-bail.

(utilizator).

- Leasingul, spre deosebire de investiție (cumpărare), nu cere o investiție inițială foarte mare, cheltuielile de leasing fiind plătite după o perioadă de timp, reprezentând o povară financiară mai mică pentru locatar.

Fiind o tehnică de finanțare a investițiilor prin rentabilitatea exploatarei, nu modifică capacitatea de îndatorare a locatarului, deoarece în pasivul bilanțului său nu apare nici un împrumut pe termen.

Dezavantajele leasingului față de cumpărarea bunului pe baza unui împrumut se referă la:

- Locatarul nu poate amortiza bunul respectiv; cheltuielile cu amortizarea reprezentând o reducere semnificativă a impozitului pe profit nu se înregistrează deci și nu exercită influența benefică.

- Locatarul trebuie să obțină aprobarea proprietarului pentru efectuarea unor îmbunătățiri (modernizări) majore necesare creșterii eficienței bunului.

- Dacă la expirarea contractului de leasing, proprietarul nu mai acceptă reînnoirea contractului, locatarul poate fi nevoit să cumpere bunul.

- Locatarul nu beneficiază de valoarea reziduală a bunului. În cazul bunului cumpărat, la ieșirea lui din patrimoniu, valoarea reziduală determină o creștere a activului.

IAS 17 „Leases” (Contracte de leasing) face distincție între **locația financiară** (finance – lease) și **locația operațională** sau de exploatare (operating – lease). Contractul de leasing financiar tratează locația ca o cumpărare finanțată printr-un împrumut și locatarul se comportă ca și cum ar fi proprietarul bunului, iar la expirarea contractului adesea proprietatea este transferată. Deci bunul este evidențiat în bilanțul beneficiarului (locatarului) în contrapartidă cu o datorie pe termen lung, iar în contabilitatea proprietarului (locatorului) bunul este evidențiat în bilanț ca o creanță imobilizată asupra locatarului.

În cazul leasingului operațional, bunul care reprezintă obiectul tranzacției rămâne evidențiat în bilanțul proprietarului, iar la locatar este înscris în conturi de ordine și evidență.

În conformitate cu art. 21 din Ordonanța Guvernului nr. 51/1997 (care formează în prezent conținutul art. 15, conform Legii nr. 90/1998), unde se prezintă dispoziții speciale privind contabilitatea operațiunilor de leasing, societățile comerciale de leasing, precum și societățile care utilizează bunuri mobile sau imobile în sistem leasing au obligația să țină contabilitatea operațiunilor de leasing prin înscrierea în evidențele lor contabile a următoarelor date:

- valoarea de intrare a bunurilor la momentul încheierii contractului de leasing;
- suma totală a ratelor de leasing aferente contractului într-un exercițiu financiar, inclusiv quantumul lor indexat, dacă părțile au prevăzut în contract actualizarea periodică a ratelor.

Pentru *leasingul financiar* rata de leasing va fi calculată ținându-se seama de valoarea de intrare și de dobânda aferentă, eşalonată pe perioada

derulării contractului; achizițiile de mijloace fixe sunt tratate ca investiții, fiind supuse amortizării în conformitate cu actele în vigoare.

Pentru *leasingul operațional* rata de leasing va fi calculată ținându-se seama de valoarea de intrare a bunului, de beneficiul stabilit de părți și de amortizarea unei părți din valoarea de intrare a acestuia; regimul de amortizare va fi stabilit de părți, de comun acord, în conformitate cu dispozițiile Legii 15/1994, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată;

- calculul și evidențierea amortizării bunului ce face obiectul contractului se vor efectua, în cazul leasing-ului operațional de către finanțator, iar în cazul leasing-ului financiar de către utilizator;
- evaluarea la data închiderii bilanțului contabil a ratelor rămase de rambursat.

Operațiunile vor fi evidențiate în mod distinct, după natura bunului închiriat.

Prezentarea situațiilor financiare se elaborează în conformitate cu IAS 17. În ceea ce privește **contabilitatea locatarului**, se face referire la tratamentul contabil, astfel:

Pentru *leasingul financiar*: Un activ sau o datorie corespunzătoare va fi recunoscută la cea mai mică dintre valoarea reală (netă a garanțiilor și creditelor de impozite pe care locatorul le va primi) și valoarea prezentă a sumei minime a plăților leasingului. Costurile directe inițiale vor fi incluse în valoarea contabilă a activului. Ratele vor fi repartizate între cheltuielile financiare și obligațiunile de rambursat astfel încât să producă o rată constantă a dobânzii remanente datorate. Activul va fi depreciat într-o manieră conformă cu celelalte active similare.

Pentru *leasingul operațional*: Cheltuielile de închiriere vor fi recunoscute printr-o metodă sistematică care corespunde perioadei de recunoaștere a beneficiilor utilizatorului.

Prezentarea informațiilor

Prezentările solicitate includ o descriere a condițiilor generale de leasing, venitul minim total viitor din sub-închirieri care nu pot fi anulate, o analiză a termenului de scadență a obligațiilor minime de plată din leasing (incluzând în cazul operațiunilor de leasing financiar, valoarea lor prezentă), informații despre sumele recunoscute în venit și pentru operațiunile de leasing financiar, valoarea contabilă pentru fiecare clasă de active.

În **contabilitatea locatorului** tratamentul contabil se referă la:

Operațiuni de leasing financiar: Investiția rămasă netă într-o operațiune de leasing financiar va fi înregistrată ca o creanță. Venitul financiar va fi recunoscut într-un model ce va reflecta o rată periodică constantă a rambursării investiției permanente nete a locatorului pentru operațiunea de leasing. Metoda utilizată va fi aplicată consistent altor operațiuni de leasing similare. Cu excepția cazurilor precizate mai jos, costurile directe inițiale sunt considerate fie cheltuieli directe și amortizate pe parcursul desfășurării operațiunii de leasing.

Locatorul sau cel care furnizează operația de leasing vor include profitul sau pierderile din vânzare în contul de profit și pierderi pentru perioada contabilă, în conformitate cu politica pe care o urmează în mod normal pentru vânzările la vedere. Vor trebui de asemenea să înregistreze ca și cheltuieli costurile directe inițiale apărute la începutul operațiunii de leasing.

Operațiuni de leasing operațional: Activele ținute pentru operațiuni de leasing operațional vor fi înregistrate ca active depreciable într-o manieră consistentă cu politica uzuală a locatarului cu privire la terenuri și mijloace fixe. Venitul din închirieri va fi recunoscut prin metoda liniară de-a lungul perioadei pe care se desfășoară operația de leasing, cu excepția cazului în care altă bază sistematică corespunde mai bine modelului de timp al câștigurilor.

Informațiile solicitate includ o descriere generală a condițiilor generale de leasing, o analiză matură a termenului de scadență a obligațiilor de plată minime ce decurg din operațiunile de leasing (inclusiv, în cazul operațiunilor de leasing financiare, valoarea lor prezentă), informația despre sumele recunoscute în contul de profit și pierderi și:

- a) pentru leasingul financiar, o reconciliere între investiția totală brută și valoarea prezentă și valorile reziduale negarantate ce revin locatarului;
- b) pentru leasingul operațional, valoarea contabilă brută, amortizarea acumulată și pierderile din deprecieri pentru fiecare clasă de active.

Definiția *ratelor minime de leasing* așa cum este reglementată de IAS 17, a fost revizuită pentru a clarifica chiriile condiționate care trebuie excluse. Cu toate că versiunea precedentă părea să lase deschisă posibilitatea ca acele chirii condiționate să fie incluse în ratele minime de leasing în anumite cazuri atunci când condiționalitatea era atât de îndepărtată încât plățile adiționale ale chiriei erau virtual asigurate, acest tratament pare acum a fi interzis.

Ratele minime de leasing, așa cum le determină locatarul, include orice garanții ale valorii reziduale a activului închiriat de către locatar sau o a treia parte independentă. Garanția locatarului asupra unei datorii fără recurs a locatarului, asigurată de activul închiriat, poate funcționa, în substanță, ca o garanție a valorii reziduale. Dacă creanța locatarului nu este programată să fie lichidată în întregime prin plățile chiriei ce decurg din operațiunea de leasing, la expirarea termenului operațiunii de leasing, cel care împrumută poate lua în considerare efectiv doar valoarea reziduală a activului închiriat pentru a recupera suma neacoperită de operațiunea de leasing. Prin garantarea creanței locatarul (sau o parte ce are legătură cu locatarul) a garantat în principal valoarea reziduală a activului închiriat. Garanția împrumutului ar trebui analizată pentru a determina dacă, în fapt, locatarul furnizează o garanție a valorii reziduale.

Valoarea reziduală a activului închiriat este valoarea sa reală anticipată la expirarea termenului operațiunii de leasing. În multe situații, experiențe anterioare cu active similare pot fi de folos. În estimarea valorii reziduale, ar fi de folos să se stabilească legături trecute ale costurilor, sau valoarea justă a activului la data achiziției sale, cu valoarea justă după scurgerea unui interval de timp similar. Prețurile pentru active folosite similar, dacă sunt publicate sau altfel accesibile, pot de asemenea servi ca puncte de reper folositoare. În general inflația nu va fi luată în considerare la estimarea valorii reziduale viitoare.

Definițiile includ definirea uzuală a valorii juste. *Valoarea justă* va fi determinată la începutul operațiunii de leasing. Dacă locatorul este un producător sau un comerciant, valoarea justă activului închiriat este prețul de vânzare al activului ajustat pentru reduceri de comercializare și cantitate și alte condiții vitrege ale pieței. Dacă locatarul nu este nici producător, nici comerciant, valoarea justă a activului închiriat este de obicei egală cu costul său. Dacă s-a scurs o perioadă de timp importantă între momentul achiziției activului de către locator și începutul operațiunii de leasing, valoarea reală trebuie determinată pe baza parametrilor pieței la începutul operațiunii de leasing. Aceasta poate avea ca rezultat stabilirea unei valori reale mai mici sau mai mari decât valoarea contabilă a activului calculată de locator.

Valoarea justă este utilizată în multe cazuri ale contabilității operațiunii de leasing. Aceasta este extrem de importantă în evaluarea faptului dacă majoritatea riscurilor și beneficiilor legate de dreptul de proprietate sunt transferate. De asemenea joacă un rol în calcularea atât a ratei dobânzii stabilite în operațiunea de leasing cât și a valorii reziduale, precum și în negocierea prelungirii și a opțiunii de cumpărare. Procesul de stabilire a valorii reale a activelor închiriate este unul estimativ și nu un calcul de precizie. Gradul de precizie dorit va fi bazat pe materialitatea operațiunii de leasing și de impactul unei potențiale erori în clasificare. Locatarul și locatorul trebuie să folosească o metodă rezonabilă pentru a estima valoarea justă care poate fi aplicată constant de la o operațiune de leasing la alta.

Este necesar să se determine *rata dobânzii* stabilite în operațiunea de leasing. Aceasta este *rata reducerii* care, la începutul operațiunii de leasing determină valoarea prezentă a sumei ratelor minime de leasing (așa cum sunt definite) plus valoarea reziduală negarantată pentru a acoperi valoarea justă (mai puțin orice subvenții sau credite fiscale) ale activului închiriat. A se nota că ratele minime de leasing includ orice valoare reziduală garantată și dacă se poate aplica, orice plăți ce decurg din opțiunea de prelungire.

Rata de finanțare marginală a locatarului se bazează pe rata pe care locatorul o va lua în considerare pentru a împrumuta fondurile necesare achiziționării activului, dacă împrumutul ar fi fost asigurat de activ. Dacă totuși, locatarul a folosit pentru împrumut surse de finanțare neasigurate, acea rată va fi considerată a fi rata de finanțare marginală. Dacă ratele operațiunii de leasing sunt nominalizate în valută, atunci rata de finanțare marginală va fi bazată pe rata dobânzii corespunzătoare din acea țară străină.

Costul finanțării prin leasing în funcție de opțiunile beneficiarului

a. Închirierea pe întreaga durată de viață a bunului:

$$VAN_{\text{leasing}} = -\sum_{i=1}^n \frac{T_{\text{leasing}}}{(1+k)^i}$$

b. Cumpărarea bunului la momentul n:

$$VAN_{\text{leasing}} = - \sum_{t=1}^n \frac{T_{\text{leasing}}}{(1+k)^t} - \frac{\text{Valoarea reziduală}}{(1+k)^n} - \frac{T_{\text{varială}}}{(1+k)^n} + \sum_{t=n+1}^N \frac{\text{Amortizarea} \times (1-T)}{(1+k)^t}$$

n – durata de viață a bunului
T – rata generală de impozitare

Contabilitatea leasorului

Operațiile economice privind atât leasingul financiar cât și leasingul operațional ocazional înregistrări contabile atât în contabilitatea locatorului, cât și a locatarului, care se prezintă în ordinea efectuării lor în activitatea practică.

Astfel, **organizarea contabilității operațiilor economice privind leasingul operațional**, care, într-o primă etapă, asigură transmiterea către utilizator (locatar) numai a dreptului de folosință a bunului, se realizează avându-se în vedere câteva aspecte specifice privitoare la situația locatorului, care se amintesc în continuare.

- Mijloacele fixe care fac obiectul operațiunilor de leasing operațional aparțin proprietarului (locatorului) până la expirarea contractului încheiat în acest sens, când, în măsura în care există opțiunea utilizatorului de cumpărare a lor, se transferă dreptul de proprietate.

- În perioada cât acționează leasingul, locatorul calculează și înregistrează amortizarea mijloacelor fixe în cauză, potrivit duratelor normale de funcționare legale.

- La termenele stabilite prin contractul de leasing, locatorul facturează ratele ce i se cuvin (redevența) și care conține amortizarea și marja de profit.

Prin urmare, în contabilitatea societăților de leasing (locator), se efectuează următoarele înregistrări, potrivit normelor în vigoare:

a) Achiziționarea de imobilizări corporale ce urmează a fi predate în regim de leasing, se înregistrează pe baza facturilor emise de furnizorii interni, prin articolul contabil:

%	=	404
213		„Furnizori de
„Instalații tehnice, mijloace de		imobilizări”
transport, animale, plantații”		
4426		
„TVA deductibilă”		

b) Achiziționarea de bunuri mobile de natura imobilizărilor corporale de la furnizori externi ce urmează a fi predate în regim de leasing se înregistrează prin articolul contabil:

213	=	404
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		„Furnizori de imobilizări”

- c) Amortizarea imobilizărilor corporale achiziționate și predate utilizatorilor conform contractelor de leasing potrivit duratelor normale de funcționare legale în vigoare:

681	=	281
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

- d) Înregistrarea facturii emise de locator reprezentând ratele de încasat:

411	=	%
„Clienți”		706
		„Venituri din redevențe locații de gestiune și chirii”
		4427
		„TVA colectată”

Notă:

Contul 706 poate fi dezvoltat în analitic, astfel:

- 706xx „Venituri din redevențe reprezentând amortizarea”
- 706xy „Venituri din redevențe reprezentând marja de profit”

- e) Înregistrarea transferului dreptului de proprietate, la valoarea reziduală, stabilită între părți în cazul în care este prevăzută în contract această clauză, în baza contractului de vânzare-cumpărare și a facturii:

461	=	%
„Debitori diverși”		7583
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427
		„TVA colectată”

- f) Scoaterea din patrimoniu a bunurilor care au constituit obiectul contractului de leasing:

%	=	213
281		„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”
„Amortizări privind imobilizările corporale”		
6583		
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		

Organizarea contabilității operațiilor economice privind leasingul financiar, care, într-o primă etapă, asigură *transmiterea* către locatar a dreptului de posesie asupra bunului, se realizează avându-se în vedere aspectele specifice cu privire la locator ce se amintesc în continuare.

- Imobilizările corporale care fac obiectul contractului de leasing financiar aparțin proprietarului (locatorului) până la expirarea contractului încheiat în acest scop, când se efectuează operațiunea de transferare a dreptului de proprietate.

- Pe baza contractului încheiat, locatorul efectuează predarea mijloacelor fixe către locatar, iar creanța care se constituie reprezintă în împrumut pe termen lung acordat acestuia.

- În perioada pentru care este încheiat contractul de leasing, locatorul asigură urmărirea mijloacelor fixe predate către locatar cu ajutorul contului 8038 "Alte valori în afara bilanțului", analitic "Bunuri predate în leasing financiar". Acest cont oglindește în debit valoarea imobilizărilor corporale predate locatarului, iar în credit valoarea redevențelor pe care le facturează, având sold debitor care reprezintă valoarea ratelor (redevenței) rămase de încasat.

În contabilitatea societăților de leasing (locator) se efectuează următoarele înregistrări, potrivit normelor emise în vigoare:

a) Achiziționarea de imobilizări corporale de la furnizori interni care urmează a fi predate în regim de leasing:

%	=	401
213		„Furnizori de imobilizări”
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		
4426		
„TVA deductibilă”		

b) Achiziționarea de bunuri mobile de natura imobilizărilor corporale de la furnizori externi, care urmează a fi predate în regim de leasing:

213	=	404
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		„Furnizori de imobilizări”

c) Predarea către beneficiar (utilizator) a bunurilor care fac obiectul contractului de leasing la valoarea înscrisă în contract, respectiv la costul de achiziție și evidențierea creanței inclusiv a dobânzii de încasat:

2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung”	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”
2674 „Dobânzi aferente împrumutului pe termen lung”	=	472 „Venituri înregistrate în avans”

Imobilizările corporale predate în leasing financiar de către locator se reflectă în debitul contului în afara bilanțului 8038 "Alte valori în afara bilanțului" analitic "Bunuri predate în leasing financiar".

Acest cont se creditează pe măsura facturării ratelor de leasing potrivit contractului, astfel încât soldul debitor să reflecte valoarea ratelor rămase de încasat.

- d) Emiterea facturilor reprezentând ratele de încasat potrivit contractului și înregistrarea acestora în contabilitate:

411 „Clienți”	=	% 706 „Venituri din redevențe locații de gestiune și chirii” 4427 „TVA colectată”
------------------	---	---

și concomitent, următoarele operațiuni:

- d1) Înregistrarea la venituri a dobânzii aferente

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	706 „Venituri din redevențe locații de gestiune și chirii”
---	---	---

- d2) Credit cont 8038 "Alte valori în afara bilanțului" analitic "Bunuri predate în leasing financiar"

- d3) Înregistrarea diminuării creanței înregistrate în debitul contului 2673 "Împrumuturi acordate pe termen lung", cu cota parte din veniturile facturate și înregistrate în creditul contului 706 "Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii":

658 „Alte cheltuieli de exploatare”	=	2673 „Împrumuturi acordate pe termen lung”
--	---	---

- e) La expirarea contractului de leasing, odată cu facturarea ultimei rate se consemnează și transferul dreptului de proprietate pe baza contractului de vânzare - cumpărare.

În aplicarea prevederilor art. 16 lit.b) din Legea 90/1998 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, părțile au obligația de a stabili prin contract atât valoarea ratelor inițiale cât și criteriile de indexare a acestora, criterii care vor sta la baza calculării valorii ratelor de leasing indexate înscrise în facturi, unde pe un rând distinct intitulat "Diferențe de preț" se va reflecta valoarea indexării.

În contabilitatea locatorului "Diferențele de preț" înscrise distinct în factură se vor reflecta în creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" - analitic distinct, iar la contabilitatea utilizatorului în debitul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare" - analitic distinct.

În cazul *leasingului financiar* în bilanțul contabil al locatorului, valoarea ratelor rămase de încasat se reflectă în soldul conturilor 2673 "Împrumuturi acordate pe termen lung" și 2674 "Dobânzi aferente creanțelor imobilizate", care se vor înscrie în formularul cod 23 "Situația creanțelor și datoriilor" rândul 02 și respectiv 03;

Contabilitatea beneficiarului

Organizarea contabilității operațiilor economice privind leasingul operațional, care, într-o primă etapă, asigură transmiterea către utilizator (locatar) numai a *dreptului de folosință* a bunului, se realizează avându-se în vedere câteva aspecte specifice cu privire la situația utilizatorului:

- la expirarea contractului de leasing, în baza opțiunii utilizatorului, se transferă dreptul de proprietate, facturându-se valoarea reziduală a activelor corporale folosite de locatar și totodată înregistrându-se ieșirea lor din patrimoniu.

- utilizatorul înregistrează această ultimă valoare ca intrare în patrimoniu pentru mijloacele fixe cumpărate.

- pe perioada pentru care este încheiat contractul de leasing, utilizatorul asigură urmărirea valorii mijloacelor fixe primite de la locator cu ajutorul contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate". Acest cont reflectă în debit valoarea imobilizărilor corporale primite de la locator, iar în credit valoarea ratelor ce se plătesc acestuia, având sold debitor care reprezintă valoarea ratelor datorate (nedecontate).

Înregistrarea facturii emise de proprietarul bunurilor reprezentând ratele de achitat:

%	=	401
612		„Furnizori”
„Cheltuieli cu redevențele locațiile de gestiune și chiriile”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Contul 612 poate fi dezvoltat în analitic, astfel:

- 612xx "Cheltuieli cu redevențele la nivelul amortizării"
- 612xy "Cheltuieli cu redevențele reprezentând marja locatorului"

În cazul societății de leasing (proprietarul bunurilor), persoana juridică străină cu sediul în străinătate, se va înregistra și impozitul pe redevențe, datorat de aceasta (conform prevederilor din convențiile încheiate pentru evitarea dublei impunerii) dar achitat de beneficiar la cursul de schimb în vigoare la data respectivă, efectuându-se articolele contabile:

401	=	446
„Furnizori”		„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”

și respectiv,

446	=	5121
„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”

Impozitul pe redevență se va calcula prin aplicarea cotei de impozit prevăzută în convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu alte state sau potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 83/1998 privind impunerea unor venituri obținute din România de persoane fizice și juridice nerezidente, asupra redevenței.

În situația existenței unor diferențe de curs valutar la data achitării redevenței, acestea se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Înregistrarea transferului dreptului de proprietate pentru bunuri achiziționate din țară (când există opțiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziționat de la persoana juridică română, pe baza contractului de vânzare-cumpărare și a facturii:

%	=	404
213		„Furnizori de imobilizări”
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Înregistrarea transferului dreptului de proprietate pentru bunuri achiziționate din străinătate (când există opțiunea de cumpărare a bunurilor), la valoarea reziduală a bunului achiziționat de la persoana juridică română, pe baza contractului de vânzare-cumpărare și a facturii:

%	=	404
213		„Furnizori de imobilizări”
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		
4426		
„TVA deductibilă”		

Și înregistrarea și achitarea taxei vamale de către utilizator:

213	=	446
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”
446	=	5121
„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”

Înregistrarea diferenței de amortizare până la nivelul costului de achiziție inițial înregistrată la locator (din debit cont 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" mai puțin beneficiul convenit între părți):

213	=	281
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

În cazul *leasingului operațional*, în bilanțul contabil anual al utilizatorului, valoarea ratelor rămase de rambursat, (soldul debitor al contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"), se va înscrie în formularul "Date informative" pe rând distinct.

Organizarea contabilității operațiilor economice privind leasingul financiar, asigură în prima etapă *transmiterea* către locatar a *dreptului de posesie* asupra bunului, lucru ce se realizează avându-se în vedere aspectele specifice privitoare la situația locatarului astfel:

- La expirarea contractului de leasing se transferă dreptul de proprietate către locatar, facturându-i valoarea ultimei rate înscrise în contract.
- La rândul său, locatarul, în baza dreptului de posesie asupra mijloacelor fixe primite de la locator, asigură intrarea acestora în patrimoniu, iar obligația ce-i revine se încadrează în categoria altor împrumuturi și datorii asimilate.
- În perioada cât acționează leasingul, locatarul calculează și înregistrează amortizarea mijloacelor fixe în cauză, potrivit duratelor normale de funcționare legale.
- În perioada pentru care este încheiat contractul de leasing locatarul asigură totodată urmărirea distinctă a valorii mijloacelor fixe primite de la locator cu ajutorul contului 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate", care funcționează ca în cazul leasingului operațional.

Înregistrarea în contabilitatea utilizatorului (locatar) a principalelor operațiuni privind leasingul financiar:

- a) Înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale primite conform prevederilor din contractele încheiate între părți și evidențierea datoriei:

213	=	167
„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”

concomitent se înregistrează dobânda

471	=	1687
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”

- Debit cont 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate" cu valoarea imobilizărilor corporale conform documentelor, inclusiv dobânda.

- b) Amortizarea imobilizărilor corporale achiziționate conform contractelor de leasing, se face potrivit duratelor normale de funcționare legale, în vigoare.
Înregistrarea în contabilitatea utilizatorilor a amortizării imobilizărilor corporale primite în cazul contractelor de leasing financiar:

681	=	281
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

- c) Înregistrarea obligației de plată a ratelor pe baza facturilor emise de proprietarul bunurilor:

%	=	404
167		„Furnizori de imobilizări”
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		
1687		
„Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”		
4426		
„TVA deductibilă”		

și concomitent,

666	=	471
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Cheltuieli înregistrate în avans”

- Credit cont 8036 "Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate".

În cazul în care societatea de leasing (proprietarul bunurilor) este persoană juridică străină, cu sediul în străinătate, se va înregistra și impozitul pe dobânzi datorat de aceasta și achitat de beneficiar la cursul de schimb în vigoare la data respectivă, precum și taxa pe valoarea adăugată, efectuându-se articolele contabile:

$$\begin{array}{rcl} \hline 404 & = & 446 \\ \hline \text{„Furnizori de imobilizări”} & & \text{„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”} \\ \hline \end{array}$$

- plata către buget a taxei vamale :

$$\begin{array}{rcl} \hline 446 & = & 5121 \\ \hline \text{„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”} & & \text{„Conturi la bănci în lei”} \\ \hline \end{array}$$

- plata taxei pe valoarea adăugată,

$$\begin{array}{rcl} \hline 4426 & = & 5121 \\ \hline \text{„TVA deductibilă”} & & \text{„Conturi la bănci în lei”} \\ \hline \end{array}$$

d) La expirarea contractului, odată cu achitarea ultimei rate, se consemnează și transferul dreptului de proprietate, după cum urmează:

- în cazul bunurilor produse în țară

$$\begin{array}{rcl} \hline \% & = & 404 \\ 167 & & \text{„Furnizori de imobilizări”} \\ \text{„Alte împrumuturi și datorii asimilate”} & & \\ 4426 & & \\ \text{„TVA deductibilă”} & & \\ \hline \end{array}$$

- în cazul bunurilor din import se va înregistra și achita de către utilizator și taxa vamală și taxa pe valoarea adăugată aferentă, efectuându-se articolele contabile:

$$\begin{array}{rcl} \hline \% & = & 404 \\ 167 & & \text{„Furnizori de imobilizări”} \\ \text{„Alte împrumuturi și datorii asimilate”} & & \\ 4426 & & \\ \text{„TVA deductibilă”} & & \\ \hline \end{array}$$

și

$$\begin{array}{rcl} \hline 213 & = & 446 \\ \hline \text{„Instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații”} & & \text{„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”} \\ \hline \end{array}$$

plata taxelor vamale aferente :

446	=	5121
<u>„Alte impozite taxe și vărsăminte asimilate”</u>		<u>„Conturi la bănci în lei”</u>

Trebuie făcută precizarea potrivit căreia înregistrarea taxei pe valoarea adăugată se face numai de către societățile comerciale luate în evidență ca plătitoare de taxa pe valoarea adăugată. În cazul societăților comerciale neînregistrate ca plătitoare de taxa pe valoare adăugată, TVA achitată sau datorată se va înregistra în costul de achiziție al bunurilor. În aplicarea prevederilor art. 16 lit.b) din Legea 90/1998 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 51/1997 privind operațiunile de leasing și societățile de leasing, părțile au obligația de a stabili prin contract atât valoarea ratelor inițiale cât și criteriile de indexare a acestora, criterii care vor sta la baza calculării valorii ratelor de leasing indexate înscrise în facturi, unde pe un rând distinct intitulat "Diferențe de preț" se va reflecta valoarea indexării.

În contabilitatea utilizatorului, diferențele de preț aferente ratelor dintr-un an fiscal, conform contractului, înregistrate în debitul contului 658 "Alte cheltuieli de exploatare", pot majora valoarea imobilizărilor corporale.

În cazul *leasingului financiar* în bilanțul contabil al utilizatorului valoarea ratelor rămase de rambursat se reflectă în soldul conturilor 167 "Alte împrumuturi și datorii asimilate" și 1687 "Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate".

CUVINTE CHEIE

- Capital social
- Capital propriu
- Capital permanent
- Situație netă
- Valoare nominală
- Valoare de piață
- Preț de emisiune
- Valoare matematică-contabilă
- Valoare de rentabilitate
- Drept de subscriere
- Drept de atribuire
- Prime legate de capital
- Rezerve
- Rezerve din reevaluare
- Provizion pentru riscuri și cheltuieli
- Cupon
- Primă de rambursare

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Care este componența capitalului permanent? Dar a capitalului propriu?
2. Ce este acțiunea? Dar obligațiunea?
3. Ce este activul net contabil?
4. Ce este dreptul de subscriere și care este semnificația și logica lui?
5. Ce este dreptul de atribuire?
6. Care sunt operațiunile interne?
7. Care sunt modalitățile de reducere a capitalului social?
8. În ce constă amortizarea capitalului?
9. Cum se obțin primele legate de capital? Cum se utilizează?
10. Ce sunt rezervele? De câte tipuri sunt?
11. Ce sunt rezervele din reevaluare?
12. Ce sunt subvențiile pentru investiții?
13. Ce reprezintă împrumuturile din emisiunea de obligațiuni?
14. Care sunt elementele unui împrumut din emisiunea de obligațiuni?

PROBLEME

1. Situația înainte de creșterea capitalului social se prezintă astfel: capital social 30.000.000 lei împărțit în 15.000 acțiuni; rezerve 12.000.000 lei.

Se decide creșterea capitalului social prin aporturi noi în numerar pentru care se emit 5.000 acțiuni la un preț de emisiune de 2.300 lei/acțiune. Care este valoarea matematică contabilă nouă a unei acțiuni, mărimea DS-ului, raportul acțiuni vechi / acțiuni noi și formula contabilă de înregistrare a creșterii capitalului social?

a) 2.200 lei/acțiune 500 lei 2/1

$$\begin{array}{r} \hline 456 \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} \hline 1011 \\ \hline \end{array} \quad 11.500.000 \text{ lei}$$

b) 2.300 lei/acțiune 500 lei 2/1

$$\begin{array}{r} \hline 456 \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} \% \\ 1011 \\ 1041 \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{r} 11.500.000 \text{ lei} \\ 10.000.000 \text{ lei} \\ 1.500.000 \text{ lei} \end{array}$$

c) 2.200 lei/acțiune 400 lei 3/1

$$\begin{array}{r} \hline 456 \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} \hline 1011 \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{r} 11.500.000 \\ \text{lei} \end{array}$$

d) 2.175 lei/acțiune 125 lei 3/1

$$\begin{array}{r} \hline 456 \\ \hline \end{array} = \begin{array}{r} \% \\ 1011 \\ 1041 \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{r} 11.500.000 \text{ lei} \\ 10.000.000 \text{ lei} \\ 1.500.000 \text{ lei} \end{array}$$

$$e) 2.400 \text{ lei/acțiune} \quad 400 \text{ lei} \quad 2/1$$

$$\frac{456}{1011} = 11.500.000 \text{ lei}$$

Rezolvare:

Situația înainte de creșterea capitalului:

Capital social	30.000.000 lei
Rezerve	12.000.000 lei
Capital propriu	42.000.000 lei

$$VN = \frac{30.000.000 \text{ lei}}{15.000.000 \text{ lei}} = 2000 \text{ lei/acțiune}$$

$$VMC_0 = \frac{42.000.000 \text{ lei}}{15.000.000 \text{ lei}} = 2800 \text{ lei/acțiune}$$

Situația după creșterea capitalului:

Capital social inițial	30.000.000 lei
Creșterea capitalului social cu valoarea nominală (5000 acțiuni x 2000 lei)	10.000.000 lei
Noul capital social	40.000.000 lei
Rezerve	12.000.000 lei
Prime legate de capital (2300 - 2000) x 5000 acțiuni	1.500.000 lei
Capital propriu	53.500.000 lei

$$VMC_1 = \frac{53.500.000 \text{ lei}}{20.000 \text{ acțiuni}} = 2675 \text{ lei/acțiune}$$

$$DS = VMC_0 - VMC_1 = 2800 \text{ lei/acțiune} - 2675 \text{ lei/acțiune}$$

$$DS = 125 \text{ lei}$$

$$\frac{\text{acțiuni vechi}}{\text{acțiuni noi}} = \frac{15.000}{5.000} = \frac{3}{1}$$

Răspuns corect (d)

2. Situația înainte de creșterea capitalului social se prezintă astfel: capital social 50.000.000 lei format din 50.000 acțiuni; rezerve 20.000.000 lei. Se decide creșterea capitalului social prin încorporarea de rezerve în valoare de 10.000.000 lei pentru care se emit 5.000 acțiuni. Care este valoarea matematică contabilă nouă a unei acțiuni, mărimea DA-ului și raportul acțiuni vechi / acțiuni noi.

- | | | |
|-------------------------|------------|------|
| a) 1.272,73 lei/acțiune | 127,27 lei | 10/1 |
| b) 1.250 lei/acțiune | 140 lei | 10/1 |
| c) 1.400 lei/acțiune | 150 lei | 1/10 |
| d) 1.500 lei/acțiune | 160 lei | 1/10 |
| e) 1.100 lei/acțiune | 300 lei | 10/1 |

Rezolvare:

Situația înainte de creșterea capitalului:

Capital social	50.000.000 lei
Rezerve	20.000.000 lei
Capital propriu	70.000.000 lei

$$VMC_0 = \frac{70.000.000 \text{ lei}}{50.000 \text{ acțiuni}} = 1400 \text{ lei/acțiune}$$

Situația după creșterea capitalului:

Capital social inițial	50.000.000 lei
Creșterea capitalului social prin încorporarea de rezerve	10.000.000 lei
Noul capital social	60.000.000 lei
Rezerve rămase	10.000.000 lei
Capital propriu	70.000.000 lei

$$VMC_1 = \frac{70.000.000 \text{ lei}}{(50.000 + 5.000) \text{ acțiuni}} = 1.272,73 \text{ lei/acțiune}$$

$$DA = VMC_0 - VMC_1 = 1.400 - 1.272,73 = 127,27 \text{ lei/acțiune}$$

$$\frac{\text{acțiuni vechi}}{\text{acțiuni noi}} = \frac{50.000}{5.000} = \frac{10}{1}$$

Răspuns corect (a)

3. La o societate comercială capitalul social este 100.000.000 lei, rezervele legale 20.000.000 lei, alte rezerve 5.000.000 lei, numărul de acțiuni 20.000. Pierderea reportată din anii precedenți este de 30.000.000 lei. Reducerea capitalului propriu pentru acoperirea pierderii conform hotărârii adunării generale a asociaților trebuie să conducă la o valoare nominală nouă a unei acțiuni care să fie mai mare sau cel mult egală cu 4.500 lei/acțiune. Care este înregistrarea contabilă privind reducerea capitalului:

a)

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			14.000.000 lei
<u>1012</u>			<u>11.000.000 lei</u>

b)

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			16.000.000 lei
1012			9.000.000 lei

c)

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			15.000.000 lei
1012			10.000.000 lei

d)

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			17.000.000 lei
1012			8.000.000 lei

e)

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			12.000.000 lei
1012			13.000.000 lei

Rezolvare:

Capital social	100.000.000 lei
Rezerve legale	20.000.000 lei
Alte rezerve	5.000.000 lei
(-) Pierderi reportate (-)	30.000.000 lei
Total capital propriu	95.000.000 lei

$$VMC = 95.000.000 : 20.000 = 4.750 \text{ lei/acțiune}$$

Valoarea nominală nouă a unei acțiuni stabilită în urma reducerii capitalului este de 4.600 lei/acțiune. Diferența de $(4.750 - 4.500) \times 20.000$ acțiuni = 5.000.000 lei se va deconta la rezerva legală. Înregistrarea scăderii capitalului este:

%	=	117	<u>30.000.000 lei</u>
1068			5.000.000 lei
1061			15.000.000 lei
(20.000.000 - 5.000.000)			
1012			10.000.000 lei

Răspuns corect (c)

4. Se transformă 15.000 de obligațiuni în 8.000 acțiuni, în condițiile în care valoarea nominală a unei acțiuni este de 7.000 lei/acțiune, iar valoarea nominală a unei obligațiuni este de 5.000 lei/obligațiune.

Să se înregistreze operațiunea de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

a)

<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>75.000.000 lei</u>
		1012	56.000.000 lei
		1044	19.000.000 lei

b)

<u>161</u>	=	<u>1012</u>	75.000.000 lei
------------	---	-------------	----------------

c)

<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>75.000.000 lei</u>
		1012	56.000.000 lei
		1061	19.000.000 lei

d)

<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>75.000.000 lei</u>
		1012	56.000.000 lei
		1041	19.000.000 lei

e)

<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>75.000.000 lei</u>
		1012	56.000.000 lei
		117	19.000.000 lei

Rezolvare:

Capitalul social subscris vărsat crește cu valoarea nominală a acțiunilor emise: 8.000 acțiuni x 7.000 lei/acțiune = 56.000.000 lei. Împrumutul din emisiunea de obligațiuni se diminuează cu valoarea nominală a obligațiunilor transformate: 15.000 obligațiuni x 5.000 lei/obligațiune = 75.000.000 lei. Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni: 75.000.000 lei – 56.000.000 lei = 19.000.000 lei.

Formula contabilă pentru înregistrarea conversiei:

<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>75.000.000 lei</u>
		1012	56.000.000 lei
		1044	19.000.000 lei

Răspuns corect (a)

5. La o societate comercială capitalul social este de 20.000.000 lei, rezervele de 4.000.000 lei, prime de capital 3.000.000 lei, numărul de acțiuni 5.000. Se decide reducerea capitalului social prin răscumpărarea și anularea a 20% din numărul acțiunilor emise, prețul de răscumpărare al unei acțiuni fiind de 4.500 lei/acțiune. Se cere calculul sumelor și înregistrările contabile privind operațiunile de răscumpărare și anulare.

a)

<u>502</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>502</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			4.000.000 lei
1068			500.000 lei

b)

<u>503</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>503</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			4.000.000 lei
1041			500.000 lei

c)

<u>502</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>502</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			4.000.000 lei
1061			500.000 lei

d)

<u>503</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>503</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			4.000.000 lei
1044			500.000 lei

e)

<u>502</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>502</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			3.800.000 lei
1061			700.000 lei

Rezolvare:

Numărul de acțiuni cu care se reduce capitalul: $5.000 \times 20\% = 1.000$ acțiuni.
Capitalul subscris vărsat se reduce cu valoarea nominală

$$\frac{20.000.000 \text{ lei}}{5.000 \text{ acțiuni}} \times 1.000 \text{ acțiuni} = 4.000.000 \text{ lei}$$

Răscumpărarea acțiunilor proprii: 1.000 acțiuni x 4.500 lei = 4.500.000 lei.

Înregistrări contabile:

<u>502</u>	=	<u>5121</u>	4.500.000 lei
<u>%</u>	=	<u>502</u>	<u>4.500.000 lei</u>
1012			4.000.000 lei
1068			500.000 lei

Răspuns corect (a)

6. O societate comercială emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici: numărul obligațiunilor emise = 20.000; valoarea nominală 7.000 lei/obligațiune; valoarea de emisiune 6.000 lei/obligațiune; valoarea de rambursare 10.000 lei/obligațiune; durata creditului 10 ani cu rambursarea integrală la scadență. După 6 ani societatea răscumpără la bursă obligațiunile la prețul de răscumpărare de 9.000 lei/obligațiune. Să se înregistreze rambursarea împrumutului prin anularea obligațiunilor răscumpărate.

a)	<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>200.000.000 lei</u>
			506	180.000.000 lei
			768	20.000.000 lei
b)	<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>200.000.000 lei</u>
			505	180.000.000 lei
			768	20.000.000 lei
c)	<u>161</u>	=	<u>%</u>	<u>200.000.000 lei</u>
			505	180.000.000 lei
			1068	20.000.000 lei
d)	<u>%</u>	=	<u>506</u>	<u>180.000.000 lei</u>
	161			120.000.000 lei
	169			60.000.000 lei
e)	<u>%</u>	=	<u>505</u>	<u>180.000.000 lei</u>
	161			120.000.000 lei
	1012			60.000.000 lei

Rezolvare:

Emiterea și subscrierea obligațiunilor:

$$\frac{\frac{\%}{461} \quad (20.000 \text{ obligațiuni} \times 6.000 \text{ lei})}{169} = \frac{161}{\frac{200.000.000 \text{ lei}}{120.000.000 \text{ lei}}} \quad 80.000.000 \text{ lei}$$

Răscumpărarea obligațiunilor: 20.000 obligațiuni x 9.000 lei (preț răscumpărare)

$$\frac{505}{\frac{180.000.000 \text{ lei}}{5121}}$$

Anularea obligațiunilor:

$$\frac{161}{\frac{200.000.000 \text{ lei}}{505}} = \frac{\%}{768} \quad \frac{180.000.000 \text{ lei}}{20.000.000 \text{ lei}}$$

Răspuns corect (b)

7. O societate comercială a emis la 1 VII N un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici: număr de obligațiuni: 5.000 titluri; valoarea nominală 8.000 lei/obligațiune; valoarea de emisiune 7.500 lei/obligațiune; valoarea de rambursare 9.000 lei/obligațiune; rata dobânzii 20%; durata împrumutului 6 ani rambursabil în 3 tranșe egale la sfârșitul serviciilor N+2; N+4 și N+6; amortizarea primelor de rambursare se efectuează în regim liniar pe toată durata împrumutului. Care sunt înregistrările contabile la sfârșitul primului serviciu al împrumutului obligatar?

a)

$$\begin{aligned} \frac{666}{1681} &= \frac{1681}{5121} \quad 800.000 \text{ lei} \\ \frac{1681}{6868} &= \frac{5121}{169} \quad 800.000 \text{ lei} \\ & \quad 1.250.000 \text{ lei} \end{aligned}$$

b)

$$\begin{aligned} \frac{666}{1681} &= \frac{1681}{5121} \quad 1.000.000 \text{ lei} \\ \frac{1681}{6868} &= \frac{5121}{169} \quad 1.000.000 \text{ lei} \\ & \quad 1.100.000 \text{ lei} \end{aligned}$$

c)

$$\begin{aligned} \frac{666}{1681} &= \frac{1681}{5121} \quad 800.000 \text{ lei} \\ \frac{1681}{6868} &= \frac{5121}{169} \quad 800.000 \text{ lei} \\ & \quad 1.000.000 \text{ lei} \end{aligned}$$

d)

<u>666</u>	=	<u>1681</u>	1.000.000 lei
<u>1681</u>	=	<u>5121</u>	1.000.000 lei
<u>6868</u>	=	<u>169</u>	1.200.000 lei

e)

<u>666</u>	=	<u>1681</u>	900.000 lei
<u>1681</u>	=	<u>5121</u>	900.000 lei
<u>6868</u>	=	<u>169</u>	1.250.000 lei

Rezolvare:

Sfârșitul primului exercițiu al împrumutului obligatar este 1 VII N+1, când se înregistrează și se plătește dobânda anuală (cuponul) și amortizarea primei de rambursare (neexistând obligațiuni de rambursat).

Dobânda anuală calculată la valoarea nominală a obligațiunilor:

5.000 obligațiuni x 8.000 lei x 20% = 800.000 lei

Amortizarea anuală a primei de rambursare:

7.500.000 lei : 6 ani = 1.250.000 lei

Înregistrări contabile:

<u>666</u>	=	<u>1681</u>	800.000 lei
<u>1681</u>	=	<u>5121</u>	800.000 lei
<u>6868</u>	=	<u>169</u>	1.250.000 lei

Răspuns corect (a)

III CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

3.1. Conținutul și structura activelor imobilizate

Activele imobilizate reprezintă bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, care nu se consumă la prima utilizare, fiind destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii, condiție care exclude destinația de comercializare a lor. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”. Definește activele imobilizate ca toate acele active care nu sunt clasificate ca active curente.

În funcție de comportamentul economic și de structura tehnică, activele fixe se clasifică în următoarele categorii: active fixe (imobilizări) necorporale, active fixe (imobilizări) corporale și active fixe (imobilizări) financiare.

Imobilizările necorporale (intangibile) cuprind acele valori economice care nu se concretizează în bunuri materiale cu substanță, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. IAS 38 „Active necorporale” definește imobilizările necorporale ca active identificabile nemonetare, fără suport material și deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate altora sau pentru nevoi administrative.

Recunoașterea unui element ca activ fix necorporal are la bază criteriile:

- este probabil ca întreprinderea să obțină beneficii economice viitoare care pot fi atribuite activului respectiv;
- costul activului poate fi măsurat în mod corect.

Penru activele necorporale generate intern, IAS 38 precizează criterii suplimentare, astfel încât ele nu sunt recunoscute ca active necorporale, valoarea resurselor consumate pentru obținerea lor fiind inclusă în cheltuieli de exploatare.

În mod concret, imobilizările necorporale cuprind: cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică, alte drepturi și valori similare, fondul comercial, programele informatice și alte imobilizări necorporale.

Imobilizările necorporale se amortizează. Durata de amortizare poate fi stabilită prin lege sau determinată pe durata de utilizare a lor de către unitatea patrimonială.

Imobilizările corporale (tangibile) sunt definite de IAS 16 „Imobilizări corporale” ca active materiale nemonetare, care:

- sunt deținute de întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- pot fi utilizate pe parcursul mai multor perioade de gestiune.

Investițiile imobiliare sunt incluse în categoria imobilizărilor corporale dacă sunt deținute de proprietar sau de locatar, în baza unui contract de leasing financiar (conform IAS 40 „Investiții imobiliare”) în scopul închirierii sau pentru creșterea capitalului.

Dacă investiția imobiliară se așteaptă să fie vândută într-o perioadă mai mică de un an de la data bilanțului, ea se poate clasifica drept activ curent.

Valorificarea, implicit reproducția imobilizărilor corporale se realizează prin amortizare.

Ca valori de întrebuințare, imobilizările corporale apar ca:

- terenuri structurate în:
 - terenuri propriu-zise
 - amenajări la terenuri
- construcții
- instalații tehnice și mașini
- alte instalații, utilaje și mobilier
- avansuri și imobilizări corporale în curs.

Terenurile nu se amortizează, cu excepția celor cu destinație economică obținute prin acte de vânzare-cumpărare sau despăgubire. Toate investițiile efectuate pentru amenajări de terenuri sunt supuse amortizării.

Imobilizările corporale sunt constituite din acele obiecte singulare sau complex de obiecte, utilizate ca atare și care îndeplinesc cumulativ două condiții: au durata normală de utilizare mai mare de un an și valoarea de intrare mai mare decât limita legală.

Deoarece își mențin integritatea fizică pe toată durata de utilizare, imobilizările corporale nu se încorporează în structura produselor, transmitându-și doar valoarea, treptat, în costul produselor, pe calea amortizării.

În structura imobilizărilor corporale nu se includ motoarele, subansamblele, piesele pentru înlocuirea componentelor uzate. Aceste elemente utilizate în procesul de executare a întreținerii și reparațiilor imobilizărilor corporale intră în componența cheltuielilor de exploatare.

Utilizarea unor componente pentru modernizarea mijloacelor fixe conduce la majorarea valorii lor, procesul de modernizare fiind considerat proces investițional care determină majorarea valorii inițiale a mijloacelor fixe.

Marea diversitate a imobilizărilor corporale din patrimoniul întreprinderilor impune clasificarea lor după anumite criterii:

După domeniul de activitate imobilizările corporale sunt: productive (profesionale) și neproductive (neprofesionale).

Imobilizările corporale productive participă direct sau indirect la activitatea de exploatare (producție); imobilizările corporale neproductive sunt utilizate în scopuri sociale, culturale etc.

Această clasificare prezintă utilitate în calculul costului producției și în stabilirea necesarului de fluxuri de trezorerie pentru activitatea de exploatare și în afara ei.

După apartenența imobilizărilor corporale la patrimoniul unității, se grupează în: imobilizări corporale care aparțin unității și imobilizări corporale care nu aparțin unității.

Imobilizările corporale care aparțin unității sunt evidențiate prin conturile de bilanț, indiferent dacă sunt utilizate în unitate sau sunt date în locație de gestiune, concesiune, chirie, pentru o anumită perioadă de timp.

Imobilizările corporale care nu aparțin unității sunt evidențiate în cont de ordine și evidență, nefiind luate în calculul activului patrimonial. Calculul și recuperarea amortizării lor se efectuează de către unitatea care le deține în patrimoniu; unitatea care le folosește plătește un echivalent valoric care trebuie să acopere amortizarea, sub forma chiriilor și a redevențelor.

În cazul efectuării de investiții la aceste imobilizări corporale de către unitatea care le folosește temporar, cu consimțământul unității care le deține în patrimoniu, recuperarea investițiilor se va realiza de către ambele unități, în raport de durata de utilizare a imobilizărilor corporale.

Standardele Internaționale de Contabilitate precizează criteriile de recunoaștere a imobilizărilor corporale numai atunci când:

- este probabil ca acestea să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare, și
- costul activului poate fi stabilit în mod credibil.

Pentru a satisface primul criteriu de mai sus, o întreprindere trebuie să stabilească gradul de certitudine al fluxului beneficiilor economice viitoare pe baza evidentelor disponibile în momentul recunoașterii inițiale. Trebuie să analizeze dacă activul va contribui direct sau indirect la generarea unui flux de numerar către întreprindere. De aceea, activul poate fi productiv, contribuind direct la generarea unui venit din exploatare.

Elementele de imobilizări corporale pot fi achiziționate pentru alte motive, cum ar fi cele de siguranță sau de mediu, care pot fi necesare pentru ca entitatea să poată obține beneficii economice viitoare din celelalte active ale sale - de exemplu, prin respectarea legislației referitoare la siguranță și la mediu. Asemenea active sunt considerate ca satisfac criteriile de recunoaștere, pe baza faptului că permit generarea de beneficii economice viitoare din active cu care au legături.

Cel de-al doilea criteriu este, de obicei, deja satisfăcut din cauza faptului că prețul de achiziție al activului și orice costuri legate de achiziție sunt, în mod normal, identificabile foarte clar. Acesta nu este și cazul schimbului de active: acest caz este relatat mai jos.

Imobilizările financiare (investiții financiare sau de portofoliu) cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăți, reprezentând modalitatea de plasare a capitalului disponibil în capitalul altei societăți comerciale.

Structural imobilizările financiare se grupează astfel: imobilizări financiare de natura titlurilor financiare și imobilizări financiare de natura creanțelor imobilizate.

Imobilizările financiare de natura titlurilor financiare cuprind în structura lor: titluri de participare și alte titluri imobilizate. Această structurare nuanțează posibilitatea unității care a investit de a participa la procesul decizional în unitatea la care a investit.

Titlurile de participare reprezintă drepturile sub forma de active și alte titluri cu venit variabil deținute în capitalul altor societăți comerciale a căror deținere durabilă este utilă acesteia. Titlurile de participare deținute în întreprinderi asociate reprezintă titluri de participare deținute într-o proporție de 20 - 50% asigurând unității patrimoniale deținătoare exercitarea unui control și a unei influențe semnificative în demersul decizional al unității la care a investit, suplimentar dreptului de a încasa dividende din profitul realizat.

Titlurile de participare strategice sunt cele deținute într-o cotă de până la 20%, fără a asigura exercitarea unei influențe semnificative. Titlurile de participare strategice deținute în cotă mai mică de 10% sunt **interese**



minoritare.

Imobilizările financiare de natura creanțelor imobilizate asigură unității care le deține venituri financiare sub formă de dobânzi. Creanțele din interese de participare reprezintă drepturi ale unității asupra filialelor sau unităților din cadrul grupului determinate de acordarea unor împrumuturi pe termen lung.

Societatea care are filiale prezintă situații financiare consolidate; exercită control asupra filialelor dacă deține peste 50% din drepturile de vot ale filialei. IAS definesc întreprinderea asociată ca fiind o unitate patrimonială în care investitorul are o influență semnificativă, fără a fi filială sau asociere în participație.

Influența semnificativă reprezintă autoritatea de a participa la procesul decizional al întreprinderii asociate, fără însă a controla politica financiară și operațională a acesteia.

Imobilizările financiare nu se amortizează.

O categorie distinctă de imobilizări reprezintă acele bunuri materiale sau valori economice procurate sau create de întreprindere, care nu sunt terminate. Ele constituie categoria imobilizări în curs, sau investiții în curs. Acestea au două forme:

- imobilizări în curs necorporale reprezentând costul de producție sau de achiziție al imobilizărilor necorporale, neterminate până la sfârșitul exercițiului;
- imobilizări în curs corporale reprezentând investițiile neterminate la finele exercițiului, efectuate fie în regie proprie fie în antrepriză, care se evaluează la costul de producție, respectiv la costul de achiziție.

3.2. Evaluarea activelor imobilizate

În baza regulilor generale evaluarea activelor fixe se realizează în următoarele momente: la intrarea în patrimoniu, la ieșirea din patrimoniu, la inventariere și la închiderea exercițiului (evaluarea bilanțieră).

La intrarea în patrimoniu se stabilește valoarea de intrare, în următoarele forme:

Costul de achiziție pentru imobilizările corporale procurate cu titlu oneros reprezintă suma plătită în numerar sau echivalent de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea activului la data achiziției.

Reducerile comerciale și alte elemente similare acordate de furnizor nu se includ în costul de achiziție. În cazul imobilizărilor corporale costul inițial include și costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului la sfârșitul duratei de viață utilă a acestuia.

IAS 16 precizează elementele componente ale costului de achiziție:

= prețul de cumpărare;

+ taxele vamale și alte taxe nedeductibile;

+ cheltuielile directe necesare punerii bunului în stare de utilizare: costul de amenajare a amplasamentului, costuri de montaj, onorariile arhitecților și inginerilor, costuri de demontare și montare a activului, respectiv costurile de restaurare a amplasamentului (în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion conform IAS 37 „Provizioane, active și datorii contingente”);

+ costurile îndatorării, ca tratament contabil alternativ sau opțional, aferente împrumuturilor de finanțare a achiziției, conform IAS 23 „Costurile îndatorării”.

Activele imobilizate achiziționate de la furnizorii interni sau externi sunt înregistrate la costul de achiziție, conform principiului costului istoric.

Costul de producție pentru activele imobilizate obținute din producție proprie. Costul de producție însumează cheltuielile directe de producție, cota repartizată de cheltuieli indirecte alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația activului respectiv și, eventual, dobânzile aferente finanțării investiției care are un ciclu lung de fabricație.

Formula de calcul a costului de producție este următoarea:

= costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, delimitate în mod direct pe obiectul de investiție;

+ costurile de prelucrare directe;

+ costurile indirecte de producție imputate în mod rațional;

+ costurile îndatorării, în cazul opțiunii pentru tratamentul alternativ al acestora;

+ rebuturile și alte căderi tehnice în cadrul limitelor normale admise;

+ alte cheltuieli delimitate în mod direct.

Valoarea actuală pentru activele imobilizate obținute cu titlu gratuit, estimată la înscrierea lor în activ, ținând seama de valoarea imobilizărilor corporale cu caracteristici similare.

Valoarea de aport pentru activele imobilizate intrate în patrimoniu cu ocazia asocierii, fuziunii, determinată prin expertiză.

Valoarea nominală sau de lichiditate din momentul derulării tranzacțiilor pentru creanțele imobilizate.

Valoarea de intrare este valoarea contabilă de înregistrare a activelor imobilizate. Ea poate fi actualizată prin operația de reevaluare, conform unei reglementări legale. Stabilirea valorii actuale are la bază valoarea de intrare — contabilă, utilitatea, prețul pieței, gradul de uzură la data reevaluării.

IAS 16 prevede evaluarea ulterioară recunoașterii inițiale:

Tratament contabil de bază: un element de terenuri și mijloace fixe trebuie înregistrat la cost sau mai puțin amortizarea cumulată aferentă și orice pierderi cumulate din depreciere.

Tratament contabil alternativ: un element de terenuri și mijloace fixe trebuie înregistrat la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă și pierderile ulterioare cumulate din depreciere.

La ieșirea din patrimoniu se determină valoarea de ieșire reprezentând valoarea contabilă existentă în evidență la data ieșirii (valoarea de intrare sau

cea stabilită prin reevaluare).

Evaluarea la ieșire a activelor financiare, în situația în care cesiunea titlurilor de valoare se referă la o parte din titlurile de valoare deținute la aceeași societate și care au fost achiziționate cu prețuri diferite, folosește metoda identificării specifice, a costului mediu ponderat sau metoda epuizării loturilor (FIFO sau LIFO).

Valoarea de inventar se apreciază în funcție de utilitatea bunului și prețul pieței. În cazul imobilizărilor financiare, valoarea de utilitate se determină luându-se în calcul: cotația la bursă, rentabilitatea prezentă și de perspectivă, conjunctura economică, avantajele pe care le aduce deținătorul de titluri. La activele amortizabile se stabilește valoarea netă contabilă.

La stabilirea valorii actuale pentru activele inventariate se are în vedere și situația în care se află unitatea: dacă se află în desfășurare conform principiului continuității se folosește valoarea de utilitate; dacă este în situație de reducere a activității, se stabilesc valori lichidative.

Conform IAS activele nu trebuie înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor recuperabilă. Valoarea recuperabilă a unui activ este valoarea cea mai mare dintre prețul său net de vânzare și valoarea sa de utilizare.

Valoarea bilantieră se determină în vederea înscrierii elementelor de imobilizări în bilanț pe baza comparației valorii contabile de intrare cu valoarea de inventar.

Dacă valoarea de inventar (actuală) este mai mare decât valoarea de intrare, rezultă un plus de valoare care potrivit principiului prudenței nu se înregistrează în contabilitate, imobilizările rămânând înregistrate la valoarea de intrare.

Dacă valoarea de inventar (actuală) este mai mică decât valoarea de intrare rezultă un minus de valoare, care se înregistrează sub forma amortizărilor, în cazul depreciilor ireversibile de valoare, sau sub forma provizioanelor în cazul depreciilor de valoare reversibile.

Valoarea contabilă la încheierea exercițiului (la bilanț) se determină pe baza regulilor de evaluare ulterioară recunoașterii inițiale. Este cazul activelor corporale și necorporale pentru care valoarea contabilă de intrare poate fi modificată în cursul duratei de viață a activului. IAS 16 „Imobilizări corporale” și IAS 38 „Active necorporale” stabilesc tratamentele ce pot fi adoptate pentru evaluarea ulterioară a imobilizărilor. Sunt prevăzute două tratamente:

- Tratatamentul contabil de bază prevede că ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare trebuie înregistrată la cost, mai puțin orice amortizare cumulată aferentă și orice pierderi din deprecieri cumulate.

- Tratatamentul contabil alternativ permis prevede că ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare corporală sau un activ necorporal, trebuie înregistrate la valoarea reevaluată care reprezintă valoarea justă la momentul reevaluării, mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată aferentă și pierderile ulterioare din depreciere.

Un element al terenurilor și mijloacelor fixe trebuie eliminat din bilanț atunci când acesta este cedat, sau când este scos din uz definitiv și nu se mai așteaptă obținerea unor beneficii economice viitoare în urma cedării acestuia.

Contabilitatea operează, de asemenea, și cu următoarele forme de evaluare a mijloacelor fixe: valoarea rămasă, valoarea medie anuală, valoarea de înlocuire. Valoarea rămasă reprezintă valoarea de recuperat la un moment dat, stabilită ca diferență dintre valoarea contabilă și amortizarea înregistrată. Valoarea medie anuală se folosește la calculul amortizării, reprezentând valoarea de intrare ponderată cu numărul lunilor de funcționare (în cazul intrării mijloacelor fixe în cursul anului) sau numărul lunilor de nefuncționare (în cazul ieșirii mijloacelor fixe în cursul anului). Valoarea de înlocuire reprezintă totalitatea cheltuielilor estimate pentru procurarea unui mijloc fix similar celui existent. Această valoare se ia în calculul demersului investițional al unității patrimoniale.

La evaluarea mijloacelor fixe trebuie să menționăm unele noțiuni noi, precizate de standardele internaționale cum ar fi:

Valoarea realizabilă netă, care reprezintă prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânzării.

Valoarea recuperabilă este suma pe care entitatea patrimonială se așteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o entitate patrimonială estimează să o obțină prin cedarea unui activ fix la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacționat de bună voie un activ fix între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. În cazul unor astfel de tranzacții se poate utiliza prețul de piață pentru bunuri cu o piață activă sau valoarea de înlocuire, pentru bunuri pentru care nu există o piață activă.

Valoarea de utilizare este valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare estimate din utilizarea continuă a unui activ fix și din cedarea sa la sfârșitul duratei de viață utilă.

Valoarea de aport pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social social, este determinată pe baza prețului pieței, utilității-generarea de beneficii economice viitoare-stării și amplasării respectivului bun.

Valoarea actualizată este valoarea determinată prin metode care iau în calcul rata inflației și reprezintă o estimare a valorii actualizate a viitoarelor fluxuri nete de numerar.

În cazul evaluării și reevaluării mijloacelor fixe, Standardele Internaționale de Contabilitate pun accentul pe raționamentul profesional. Raționamentul profesional este cel care fundamentează politicile financiare și contabile ale entității patrimoniale, plecând de la duratele de viață și metodele de amortizare ale imobilizărilor și terminând cu metodele de evaluare în bilanț a diferitelor elemente de raportare.

3.3. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

IAS 38 se ocupa de contabilitatea și cerințele de prezentare relevante pentru imobilizările necorporale, acoperind elementele conceptuale ale contabilității imobilizărilor necorporale ca definiție și recunoaștere precum și elemente specifice ale evaluării acestora.

O imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil, fără substanță fizică, deținut în scopul utilizării în producția sau furnizarea de bunuri sau servicii, în scopul închirierii, sau în scopuri administrative.

Aceasta este recunoscută doar dacă:

- activul este controlat de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute;
- entitatea se așteaptă ca activul să genereze beneficii economice viitoare;
- costul activului poate fi măsurat credibil; și
- activul poate fi separat de fondul comercial.

Evaluarea activelor necorporale

a) Evaluarea inițială

Criteriile de recunoaștere cum ar fi controlul, beneficii economice viitoare, măsurarea credibilă a costului și separarea de fondul comercial, trebuie să fie satisfăcute înainte ca o imobilizare necorporală să poată fi recunoscută. Dintre criteriile menționate cel mai dificil de satisfăcut este măsurarea credibilă a costului.

Presupunând că această condiție poate fi îndeplinită, imobilizările necorporale trebuie, în general, să fie evaluate la cost. Aceasta va include, printre altele, prețul de achiziție și orice cheltuieli care pot fi direct legate de pregătirea activului pentru utilizare. Singura excepție de la această regula este costul oricărei imobilizări necorporale obținute în timpul unei achiziții. Asemenea imobilizări necorporale trebuie recunoscute la valoarea justă, care este prețul, determinat obiectiv, pentru care poate fi schimbat un activ, de bunăvoie, între părți în cunoștință de cauză. Determinarea costului sau valoarea justă va fi credibil dacă acesta este comparabil cu un preț obținut pe o piață activă.

O piață este activă dacă îndeplinește simultan următoarele condiții:

- elementele comercializate în cadrul pieței sunt omogene;
- cumpărători și vânzători interesați pot fi găsiți în permanentă; și
- prețurile sunt disponibile publicului.

Pentru imobilizările necorporale nu prea există o piață activă, ținând cont de faptul că fiecare tip de activ intangibil (patente, mărci comerciale, softuri) are unicitatea sa.

Este neobișnuit să existe o piață activă pentru imobilizări necorporale, de exemplu, nu poate exista o piață activă pentru patente și mărci comerciale, având în vedere ca fiecare activ este unic, deci în acest caz costul va fi suma pe care o entitate ar trebui să o plătească pentru un activ, într-o tranzacție făcută de bună voie între părți în cunoștință de cauză și în care prețul a fost stabilit obiectiv.

Costul de achiziție: costul unui activ necorporal achiziționat separat, cuprinde: prețul de cumpărare inclusiv orice cheltuială direct atribuibilă pregătirii bunului pentru folosirea sa (ex: comisioanele profesionale pentru servicii legale).

Costul unui activ necorporal achiziționat într-o combinație de întreprinderi se bazează pe valoarea justă la data achiziției.

Costul de producție: pentru a preciza dacă un activ necorporal realizat cu resurse proprii întrunește criteriile de recunoaștere trebuie separat procesul de realizare a activului necorporal în două faze: faza de cercetare și faza de dezvoltare.

Cheltuielile din faza de cercetare, cum sunt: activități pentru obținerea de noi cunoștințe, căutarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor din cercetare, cercetarea pentru alternative de materiale, aparate, produse, servicii și formularea, designul, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile etc., sunt înregistrate drept cheltuieli curente.

Activul necorporal provenit din faza de dezvoltare este recunoscut dacă se verifică respectarea criteriilor de recunoaștere conform IAS 38.

Exemple de activități de dezvoltare: designul, construcția și testarea prototipurilor și modelelor, designul, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, procesele, produsele sau serviciile noi etc.

Costul unui activ necorporal produs din resurse proprii este cheltuiala suportată de la data la care activul întrunește pentru prima oară criteriile de recunoaștere și cuprinde toate cheltuielile ce pot fi atribuite sau alocate pe o bază rezonabilă și consecventă producerii și pregătirii activului pentru folosința sa.

b) Evaluarea ulterioară

IAS 38 prezintă două metode de evaluare a unei imobilizări necorporale după ce aceasta a fost recunoscută inițial:

a. **Tratamentul de bază** - costul său mai puțin orice amortizare acumulată și orice pierderi din depreciere acumulată; sau

b. **Tratamentul alternativ permis** - valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării mai puțin orice amortizare acumulată ulterior și orice pierdere din depreciere acumulată ulterior. Acest tratament este permis doar acolo unde valoarea justă poate fi determinată prin raportare la o piață activă pentru imobilizarea necorporală respectivă.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare cu un activ necorporal (după cumpărarea sau finalizarea sa) trebuie recunoscute atunci când sunt efectuate, cu excepția cazului în care această cheltuială va permite activului să genereze beneficii economice viitoare în exces față de standardul de performanță original preconizat; și această cheltuială poate fi măsurată credibil și atribuită activului. Dacă aceste condiții sunt întrunite, cheltuielile ulterioare trebuie să fie adăugate la costul activului necorporal.

Amortizarea

Regulile generale de stabilire a duratei utile de viață a unui activ fix necorporal prevăd ca aceasta să nu depășească douăzeci de ani de la data punerii în funcțiune. Aceasta se întâmplă deoarece estimările duratelor utile de viață ale activelor necorporale tind să devină din ce în ce mai puțin realiste cu cât sunt mai mari.

Totuși, o entitate poate demonstra că un activ necorporal are o viață utilă mai mare de 20 de ani. În acest caz, activul trebuie amortizat pe parcursul celei mai bune estimări a duratei de viață utile. De asemenea, entitatea trebuie să estimeze și valoarea recuperabilă a activului, cel puțin anual, pentru a se asigura că nu a existat nici o depreciere și trebuie să prezinte și motivele utilizării unei durate de viață utilă mai mare de 20 de ani.

Când o entitate nu poate stabili o metodă mai bună de amortizare a unui activ necorporal, atunci trebuie folosită metoda liniară.

Perioada de amortizare și metoda de amortizare trebuie reanalizate cel puțin anual. Dacă există dovezi ale unor modificări semnificative ale duratei de viață utilă a activului, atunci perioada de amortizare trebuie modificată în consecință. Aceste modificări trebuie contabilizate ca fiind modificări ale estimărilor contabile, prin ajustarea cheltuielii cu amortizarea pentru perioada actuală și perioadele viitoare.

Pentru evidența elementelor de imobilizări necorporale se folosesc conturile din grupa 20 Imobilizări necorporale și anume:

- 201 Cheltuieli de constituire;
- 203 Cheltuieli de dezvoltare;
- 205 Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori asimilate;
- 207 Fond comercial în cazul în care a fost achiziționat;
- 208 Alte imobilizări necorporale.

Conturile de imobilizări sunt conturi de inventar, care asigură informații de cunoaștere și control gestionar. Conform conținutului economic sunt valori economice de activ, au funcție contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile activate. Se creditează cu cheltuielile amortizate integral. Soldul debitor reflectă elementele de imobilizări necorporale existente în patrimoniu.

Pentru evidența imobilizărilor necorporale se mai folosesc: contul rectificativ 280 „Amortizarea privind imobilizările necorporale” cu funcție contabilă de pasiv și contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” cu funcție contabilă de activ.

3.3.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire reprezintă cheltuieli ocazionate de înființarea sau extinderea unității patrimoniale, incluzând: taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare; cheltuieli cu emisiunea și vânzarea acțiunilor și obligațiunilor; cheltuieli de publicitate și prospectarea pieței.

Conform reglementărilor contabile din România, cheltuielile de constituire se pot capitaliza. În normele internaționale cheltuielile de constituire se

recunosc în Contul de profit și pierdere al perioadei în care apar.

Cheltuielile de constituire se amortizează în cel mult cinci ani.

Contul sintetic 201 Cheltuieli de constituire se desfășoară în analitic pe feluri de cheltuieli.

Contabilizarea cheltuielilor de înființare, reprezentând diferite taxe, se efectuează conform modalității de plată: - plata este efectuată de către asociați sau acționari, urmând a fi recuperată de societate, după înființarea acesteia și deschiderea conturilor în bancă; .

Exemplu: asociații plătesc suma de 12.000.000 lei reprezentând taxe legale pentru înființarea societății comerciale „X”:

$$\begin{array}{rcl} \text{201} & = & \text{462} \\ \text{„Cheltuieli de constituire”} & & \text{„Creditori diverși”} \end{array} \quad 12.000.000 \text{ lei}$$

Societatea X rambursează asociaților suma achitată de aceștia drept cheltuieli de constituire, conform extrasului de cont:

$$\begin{array}{rcl} \text{462} & = & \text{5121} \\ \text{„Creditori diverși”} & & \text{„Conturi la bănci în lei”} \end{array} \quad 12.000.000 \text{ lei}$$

- plata se efectuează direct din cont:

$$\begin{array}{rcl} \text{201} & = & \text{5121} \\ \text{„Cheltuieli de constituire”} & & \text{„Conturi la bănci în lei”} \end{array} \quad 12.000.000 \text{ lei}$$

Presupunem că societatea eșalonează recuperarea acestor cheltuieli prin amortizare pe o perioadă de 3 ani, amortizarea anuală se înregistrează:

$$\begin{array}{rcl} \text{681} & = & \text{2801} \\ \text{„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”} & & \text{„Amortizarea cheltuielilor de constituire”} \end{array} \quad 4.000.000 \text{ lei}$$

După trei ani se scot din evidență cheltuielile de constituire complet amortizate:

$$\begin{array}{rcl} \text{2801} & = & \text{201} \\ \text{„Amortizarea cheltuielilor de constituire”} & & \text{„Cheltuieli de constituire”} \end{array} \quad 12.000.000 \text{ lei}$$

În cazul executării unei operații de extindere a societății comerciale X, cheltuielile efectuate conform facturii furnizorului în sumă de 12.000.000 lei sunt amortizate pe o perioadă de 2 ani:

Înregistrările sunt următoarele:

$$\begin{array}{rcl} \text{201} & = & \text{404} \\ \text{„Cheltuieli de constituire”} & & \text{„Furnizori de imobilizări”} \end{array} \quad 12.000.000 \text{ lei}$$

- Amortizarea anuală:

681	=	2801	6.000.000lei
"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	

- Scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire complet amortizate:

2801	=	201	12.000.000lei
"Amortizarea cheltuielilor de constituire"		"Cheltuieli de constituire"	

Cheltuielile privind emisiunea și vânzarea de acțiuni proprii sunt înregistrate în debitul contului 201 „Cheltuieli de constituire”; dacă nivelul valoric al acestor cheltuieli nu este prea ridicat, nu se justifică amortizarea lor treptată, fiind posibilă decontarea lor pe seama primelor de emisiune astfel:

1041	=	201
"Prime de emisiune sau de aport"		"Cheltuieli de constituire"

Remarcă: alte cheltuieli din structura cheltuielilor de constituire, având valori relativ mici, pot fi înregistrate direct în conturile de cheltuieli de exploatare, potrivit naturii lor. Exemplu: cheltuielile de publicitate pot fi înregistrate în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”.

3.3.2. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Activitatea proprie întreprinderii ocazionată de lucrări, proiecte sau obiective de cercetare-dezvoltare cu scopul creșterii eficienței economice se delimitează în două faze: faza de cercetare și faza de dezvoltare. IAS 38 Active necorporale precizează condițiile de recunoaștere ca activ fix necorporal provenit din activitatea de dezvoltare, care trebuie să fie demonstrate de societate, și anume:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal astfel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- intenția de a finaliza sau vinde activul necorporal;
- existența resurselor tehnice și financiare pentru a duce la bun sfârșit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vânzării activului necorporal;
- abilitatea sa de a folosi sau vinde activul necorporal;
- modul în care activul necorporal va genera probabile beneficii viitoare;
- abilitatea de a se evalua fidel cheltuiala atribuită activului necorporal în timpul dezvoltării sale.

Deci sunt incluse în structura imobilizărilor necorporale numai temele de cercetare aplicată, cum sunt: experimentarea de noi produse, procedee, servicii sau îmbunătățirea celor existente.

Cheltuielile ocazionate de cercetarea fundamentală sunt considerate cheltuieli ale exercițiului, fiind înregistrate în conturile din clasa 6 Cheltuieli.

Se utilizează contul sintetic 203 Cheltuieli de dezvoltare cu funcție de activ care se debitează cu cheltuielile efectuate și se creditează cu diminuarea sau scoaterea din evidență a cheltuielilor de dezvoltare ca urmare a cedării, amortizării integrale, sau cu obținerea de brevete și licențe din activitatea de cercetare. Soldul debitor reprezintă cheltuielile de dezvoltare existente.

Realizarea temelor de cercetare se poate efectua de persoane juridice/fizice specializate sau cu forțe proprii ale unității.

În primul caz tema de cercetare face obiectul unui contract cu clauze privind scadențele etapelor temei de realizat și condițiile de plată.

Dacă tema de cercetare se facturează eșalonat, se evidențiază ca un element de imobilizări în curs prin contul de activ 233 „Imobilizări necorporale în curs”, iar la finalizarea temei de cercetare și recepția lucrării se transferă valoarea totală din debitul contului 233 „Imobilizări în curs” la contul 203 „Cheltuieli de cercetare-dezvoltare” reprezentând valoarea de intrare a acestui element de imobilizări necorporale.

Exemplu: O societate comercială are contractată o lucrare de cercetare cu un institut specializat. Valoarea totală a lucrării de 20.000.000lei, executată în două etape: etapa întâi pentru valoarea de 12.000.000 lei și etapa a doua pentru 8.000.000 lei.

Facturarea parțială se înregistrează astfel:

ETAPA I:

%	=	404	14.280.000 lei
233		„Furnizori de	12.000.000lei
„Imobilizări necorporale în curs”		imobilizări”	
4426			2.280.000 lei
„TVA deductibilă” 19%			

ETAPA II

%	=	404	9.520.000 lei
233		„Furnizori de	8.000.000lei
„Imobilizări necorporale în curs”		imobilizări”	
4426			1.520.000 lei
„TVA deductibilă” 19%			

La finalizarea temei de cercetare și recepția lucrării se înregistrează:

203	=	233	20.000.000lei
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Imobilizări necorporale în curs”	

În cazul realizării temei de cercetare cu forțe proprii, toate cheltuielile generate de această acțiune sunt contabilizate drept cheltuieli de exploatare, după natura lor. La sfârșitul lunii se înregistrează totalul cheltuielilor efectuate conform destinației lor, ca imobilizări în curs.

La finalizarea acțiunii și recepția lucrării de cercetare, se transferă imobilizările în curs la elementul de imobilizări necorporale cheltuieli de cercetare-dezvoltare.



Exemplu: Societatea comercială „X” efectuează o lucrare de cercetare cu forțe proprii, cheltuielile totale ocazionate de realizarea lucrării fiind în sumă de 30.000.000 lei în decursul a două exerciții: în primul exercițiu cheltuielile sunt de 20.000.000 lei, iar în al doilea de 10.000.000 lei. Lucrarea se amortizează în cinci ani.

1. Înregistrarea cheltuielilor după natura lor:

<u>60^x – 65^x</u>	=	<u>%</u>	<u>30.000.000 lei</u>
„Conturi de cheltuieli de exploatare”		30 ^x	8.000.000 lei
		„Conturi de materii și materiale”	
		42 ^x	12.000.000 lei
		„Conturi de personal”	
		28 ^x	1.000.000 lei
		„Conturi de amortizări”	
		51 ^x	9.000.000 lei
		„Conturi la bănci”	

2. Înregistrarea lucrării executate în primul exercițiu:

<u>233</u>	=	<u>721</u>	<u>20.000.000 lei</u>
„Imobilizări necorporale în curs”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”	

3. Înregistrarea lucrării executate în al doilea exercițiu:

<u>233</u>	=	<u>721</u>	<u>10.000.000 lei</u>
„Imobilizări necorporale în curs”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”	

4. La finalizarea și recepția lucrării se înregistrează:

<u>203</u>	=	<u>233</u>	<u>30.000.000 lei</u>
„Cheltuieli de dezvoltare”		„Imobilizări necorporale în curs”	

Remarcă: prin înregistrările 2 și 3 se realizează corelația cu cadrul fiscal în sensul de a nu afecta nivelul datoriei privind impozitul pe profit generat de activitatea de exploatare.

5. Amortizarea anuală a lucrării de cercetare dezvoltare se înregistrează astfel:

<u>6811</u>	=	<u>2803</u>	<u>6.000.000 lei</u>
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”	

În ipoteza folosirii lucrării de cercetare pe întreaga durată, după cinci ani se înregistrează scoaterea din evidență a structurii de imobilizări necorporale

complet amortizate, astfel:

2803	=	203	30.000.000 lei
„Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”		„Cheltuieli de cercetare-dezvoltare”	

În ipoteza în care unele proiecte rezultate din lucrarea de cercetare științifică se vând (cedează) terților, intervin următoarele înregistrări:

a. Vânzarea lucrării de cercetare după trei ani la valoarea de 15.000.000lei, TVA 19%, pe baza facturii emise:

461	=	%	17.850.000 lei
„Debitori diverși”		7583	15.000.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
		4427	2.850.000 lei
		TVA colectată	

b. Scoaterea din evidență a lucrării de dezvoltare vândută, înainte de amortizarea integrală:

%	=	203	30.000.000 lei
2803		„Cheltuieli de cercetare dezvoltare”	18.000.000lei
„Amortizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare”			
6583			12.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

În ipoteza valorificării lucrării de cercetare-dezvoltare sub forma unui brevet de inventator se înregistrează transformarea unei structuri de imobilizări necorporale - cheltuieli de cercetare-dezvoltare la valoarea neamortizată, în altă structură de imobilizări necorporale - concesiuni, brevete și alte valori similare.

3.3.3. Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete și alte valori similare

În baza Legii 15/1990 este stabilit conținutul acestor structuri de imobilizări.

Concesiunea este o convenție prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului, în baza unui contract de concesiune. Persoana (partea) care preia activitatea se numește concesionar, iar partea care transmite activitatea se numește concedent. Suma datorată periodic de către concesionar, concedentului se numește redevență.

Locația de gestiune reprezintă contractul dintre locator – partea care se obligă să asigure locatarului folosința unei activități pe o perioadă determinată, în schimbul unui preț, în baza contractului de locație de gestiune.



Obiectul concesiunii sau locației de gestiune poate fi un teren, o fabrică, o subunitate din domeniul comerțului sau turismului. Acesta - element de imobilizări corporale, rămâne în proprietatea concedentului, respectiv locatorului, fiind reflectată operația respectivă numai în evidența operativă și în contabilitatea analitică. De asemenea, se continuă înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale respective prin includerea în cheltuielile de exploatare. Recuperarea acestor cheltuieli se face din redevența încasată de la concesionar sau prețul încasat de la locatar.

În contabilitatea concesionarului, respectiv locatarului, se înregistrează bunurile intrate în gestiune la elementul de imobilizări necorporale evidențiat prin contul 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi similare” cont cu funcție de activ care se debitează cu valoarea bunurilor concesionate sau preluate în locație de gestiune și a licențelor achiziționate sau a brevetelor, know-how-urilor, mărcilor de fabrică obținute cu forțe proprii sau primite cu titlu gratuit; se creditează la expirarea termenului de concesionare, respectiv locație de gestiune, cu restituirea bunurilor respective, iar pentru licențe, brevete și alte valori similare, cu valoarea lor, la scoaterea din funcțiune, după amortizarea integrală. Soldul debitor reflectă valoarea acestor imobilizări necorporale existente.

Exemplul 1: o societate comercială achiziționează o licență de la un partener străin, pentru care documentația întocmită prevede 10.000 \$, cursul de schimb 30.000 lei/\$.

Înregistrarea achiziționării:

205	=	404	300.000.000lei
„Concesiuni, brevete și alte valori similare”		„Furnizori de imobilizări”	

Durata de utilizare a licenței prevăzută este de trei ani. Înregistrarea amortizării anuale este următoarea:

6811	=	2805	100.000.000lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea concesiunilor brevetelor și altor valori”	

Exemplul 2: societatea comercială X concesionează un mijloc fix în valoare de 40.000.000 lei pentru care plătește o redevență lunară în valoare de 2.000.000 lei. Amortizarea lunară calculată după metoda liniară la concedent este de 1.850.000lei.

Înregistrările în contabilitatea concesionarului sunt următoarele:

a. Intrarea în gestiune a imobilizărilor concesionate și crearea obligației față de concedent, la valoarea din contract:

205	=	167	40.000.000 lei
„Concesiuni, brevete și alte valori similare”		„Alte împrumuturi și datorii asimilate”	

b. Înregistrarea redevenței datorate lunar, conform facturii:

612	=	462	2.000.000 lei
"Cheltuieli cu redevențele locații de gestiune și chirii"		„Creditori diverși”	

c. Plata redevenței datorate, conform extrasului de cont:

462	=	5121	2.000.000 lei
„Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

d. Restituirea bunului concesionat:

167	=	205	40.000.000 lei
„Alte împrumuturi și datorii asimilate”		„Concesiuni, brevete și alte valori similare”	

Înregistrările în contabilitatea concedentului:

a. În momentul concesionării nu se efectuează nici o înregistrare în contabilitatea sintetică, ci numai în evidența operativă și contabilitatea analitică a mijloacelor fixe.

b. Înregistrarea redevenței cuvenite:

461	=	706	2.000.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	

c. Încasarea redevenței, conform extrasului de cont:

5121	=	461	2.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

d. Înregistrarea amortizării mijlocului fix concesionat:

6811	=	281	1.850.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

3.3.4. Contabilitatea fondului comercial

Fondul de comerț este format din totalitatea elementelor corporale și necorporale puse în comun de către persoane juridice sau fizice în vederea realizării unui act de comerț.

Fondul comercial este parte componentă din fondul de comerț, alcătuit din elementele necorporale, care contribuie la menținerea și dezvoltarea potențialului activității economice, care nu se ia în calculul volumului patrimoniului. Această structură de imobilizări necorporale se referă la clientelă, vad comercial, segment de piață, debușee, fiind o noțiune abstractă. Fondul comercial apare numai în momentul achiziționării, vânzării sau aportului

elementelor din componența fondului de comerț (mobilier comercial, spațiu comercial, mărfuri etc.).

Mărimea fondului comercial se stabilește ca diferență dintre fondul de comerț achiziționat sau adus ca aport și valoarea elementelor identificabile.

Aprecierea fondului comercial se realizează printr-o apreciere de ansamblu a întreprinderii, în raport de activitatea unității și de structura patrimonială ce dimensionează fondul comercial.

Evidența fondului comercial se ține cu contul 207 „Fond comercial”:
conținut economic - imobilizări necorporale; funcție contabilă de activ. Se debitează cu valoarea fondului comercial achiziționat sau adus ca aport. Cel creat în unitate nu se contabilizează, ci rezultă din activitatea unității.

Se creditează cu valoarea fondului comercial cedat. Soldul debitor reprezintă valoarea fondului comercial existent.

Exemplu: o societate comercială achiziționează un spațiu comercial într-o zonă cu puternic vâd comercial, pentru care furnizorul pretinde suma de 100.000.000 lei, mai mare decât valoarea unui spațiu cu suprafață echivalentă și dotări similare - 80.000.000 lei.

Înregistrarea achiziționării conform facturii este următoarea:

%	=	404	119.000.000 lei
212		„Furnizori de	80.000.000 lei
„Construcții”		imobilizări”	
207			20.000.000 lei
„Fond comercial”			
4426			19.000.000 lei
„TVA deductibilă”			

După o perioadă se vinde spațiul comercial respectiv. În paralel cu contabilizarea vânzării spațiului comercial (imobilizarea corporală) se înregistrează cedarea (vânzarea) fondului comercial, element de imobilizări necorporale inseparabil mijlocului fix.

Înregistrarea facturii pentru cedarea fondului comercial:

461	%		23.800.000 lei
„Debitori diverși”		7583	20.000.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și	
		alte operațiuni de capital”	
		4427	2.380.000 lei
		„TVA colectată”	

Scoaterea din evidență a imobilizării necorporale (fond comercial):

6583	=	207	20.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”		„Fond comercial”	

3.3.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

Categoria alte imobilizări necorporale include programele informatice, evaluate la costul de achiziție dacă sunt achiziționate, sau la costul de producție, dacă sunt create în unitate, precum și alte imobilizări necorporale. Valoarea lor se amortizează pe durata probabilă de utilizare, până la limita de cinci ani.

Se utilizează contul 208 „Alte imobilizări necorporale”, cu funcție contabilă de activ.

Se debitează cu valoarea imobilizărilor necorporale, în corespondență cu conturile care indică modalitatea de obținere: 401 „Furnizori”, pentru cele achiziționate, 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” pentru cele aduse ca aport la capitalul social, 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale” și 233 „Imobilizări necorporale în curs” pentru cele realizate în producție proprie.

Se creditează cu valoarea imobilizărilor necorporale scoase din funcțiune la amortizarea integrală în corespondență cu contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”, sau a celor vândute în corespondență cu contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate”.

Soldul debitor reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Exemplu: societatea comercială obține un program informatic realizat de oficiul de calcul propriu, pentru a cărui execuție s-au efectuat cheltuieli totale de 10.200.000 lei. Programul este creat și recepționat în cursul unui exercițiu financiar.

La obținerea și recepționarea programului informatic se înregistrează:

208	=	721	10.200.000 lei
„Alte imobilizări necorporale”		„Venituri din producția de imobilizări necorporale”	

În ipoteza că programul informatic se utilizează 4 ani pentru nevoi proprii:

Amortizarea anuală calculată după metoda liniară.

10.200.000 lei: 4 ani = 2.550.000 lei, se înregistrează astfel:

6811	=	2808	2.550.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea altor imobilizări necorporale”	

Vânzarea:

461	=	%	1.725.500 lei
„Debitori diverși”		7583	1.450.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
		4427	275.500 lei
		„TVA colectată”	

Scoaterea din evidență:

%	=	208	1.200.000 lei
2808		„Alte imobilizări necorporale”	600.000 lei
„Amortizarea altor imobilizări necorporale”			
6583			600.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

3.4. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Contabilitatea imobilizărilor corporale este asigurată cu ajutorul conturilor din grupa 21 Imobilizări corporale și anume: contul 211 Terenuri desfășurat pe conturile sintetice de gradul II: 2111 „Terenuri” și 2112 „Amenajări de terenuri”, contul 212 „Construcții”, 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații, dezvoltat pe conturi sintetice de gradul II corespunzătoare grupelor principale de mijloace fixe astfel: 2131 „Echipamente tehnologice”, 2132 „Aparate și instalații de măsură, control și reglare”, 2133 „Mijloace de transport”, 2134 „Animale și plantații”, etc.

Aceste conturi sunt conturi bilanțiere, având conținut economic elemente de active fixe corporale, au funcție contabilă de activ. Se debitează cu intrările de imobilizări corporale în patrimoniu, se creditează cu ieșirile de imobilizări din patrimoniu. Soldul debitor reflectă existența de imobilizări corporale în patrimoniu, la valoarea contabilă de înregistrare.

În cadrul contului 211 „Terenuri” se organizează contabilitatea analitică pe categorii de terenuri, loc de amplasare și suprafață, respectiv pe feluri de amenajări sau pe categorii de lucrări. Contabilitatea analitică în cadrul contului 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” se ține pe fiecare obiect de evidență.

Pentru reflectarea deprecierei valorii imobilizărilor corporale se utilizează contul rectificativ de pasiv 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” în cazul deprecierei ireversibile și contul de pasiv 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale” în cazul deprecierei reversibile. Soldurile finale creditoare ale acestor conturi de pasiv servesc pentru stabilirea valorii nete contabile a imobilizărilor corporale, valoare înscrisă în bilanțul contabil.

3.4.1. Contabilitatea operațiilor privind intrarea

Operațiile de intrări se realizează prin aport în natură, achiziție, subvenții, investiții constând în amenajări efectuate fie cu forțe proprii fie de către terți (în antrepriză).

Exemplul 1:

- a) Societatea comercială „X” recepționează un teren cu valoare de utilitate expertizată de 10.000.000 lei reprezentând aport în natură la

constituirea capitalului social. Înregistrarea contabilă este:

<u>2111</u>	=	<u>456</u>	10.000.000 lei
„Terenuri”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	

b) Societatea achiziționează un teren, cu factură, costul de achiziție 20.000.000 lei, TVA 19%. Înregistrarea contabilă este următoarea:

<u>%</u>	=	<u>404</u>	<u>23.800.000 lei</u>
2111		„Furnizori de imobilizări”	20.000.000 lei
„Terenuri”			
4426			3.800.000 lei
„TVA deductibilă”			

c) Se primește în patrimoniu, cu titlu gratuit, un teren cu valoare de utilitate expertizată de 6.000.000 lei.

Înregistrarea contabilă este următoarea:

<u>2111</u>	=	<u>131</u>	6.000.000 lei
„Terenuri”		„Subvenții pentru investiții”	

d) Se execută pe cont propriu o investiție cu valoarea totală de 30.000.000 lei constând din amenajarea unui teren, realizată parțial (12.000.000 lei) în primul exercițiu financiar și finalizată în al doilea exercițiu. Se înregistrează în contabilitate astfel:

- La finele primului exercițiu:

<u>231</u>	=	<u>722</u>	12.000.000 lei
„Imobilizări corporale în curs”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

- Recepția definitivă a investiției terminate, în al doilea exercițiu:

<u>2112</u>	=	<u>%</u>	<u>30.000.000 lei</u>
„Amenajări de terenuri”		722	18.000.000 lei
		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	
		231	12.000.000 lei
		„Imobilizări corporale în curs”	

e) Se recepționează o lucrare de amenajare executată de o unitate terță specializată, pe baza facturii, în valoare de 20.000.000 lei, TVA 19%:

<u>%</u>	=	<u>404</u>	<u>23.800.000 lei</u>
2112		„Furnizori de imobilizări”	20.000.000 lei
„Amenajări de terenuri”			
4426 „TVA deductibilă”			3.800.000 lei

f) Amortizarea aferentă amenajărilor la terenuri se înregistrează astfel:

6811	=	2811
„Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea terenurilor”

Exemplul 2: societatea comercială achiziționează de la un furnizor intern un utilaj cu factura care conține următoarele elemente: preț cumpărare = 32.000.000 lei; cheltuieli de transport facturate de furnizor = 500.000 lei; TVA 19%; avans acordat furnizorului = 10.000.000 lei.

a) Înregistrarea avansului acordat furnizorului conform extrasului de cont:

409	=	5121	10.000.000 lei
„Furnizori-debitori”		„Conturi la bănci în lei”	

b) Recepția și înscrierea utilajului în patrimoniu, conform procesului verbal de recepție și facturii:

%	=	404	38.675.000 lei
2131		„Furnizori de	32.500.000 lei
„Echipamente tehnologice”		imobilizări”	
4426			6.175.000 lei
„TVA deductibilă”			

c) Plata facturii, în baza extrasului de cont, ținând seama de avansul acordat furnizorului:

404	=	%	38.675.000 lei
„Furnizori de		5121	28.675.000 lei
imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	
		409	10.000.000 lei
		„Furnizori-debitori”	

În situația în care imobilizările corporale nu necesită montaj, reflectarea în contabilitate se referă la obligația față de furnizor și obligațiile privind taxe vamale, comision vamal și TVA.

Dacă mijloacele fixe achiziționate necesită montaj, cheltuielile de montare majorează valoarea mijlocului fix.

Pot fi admise două soluții de contabilizare a intrării în patrimoniu a activului fix.

Prima soluție: înregistrarea directă în debitul contului 2131 „Echipamente tehnologice” a costului de achiziție în momentul recepției. Cheltuielile legate de montarea utilajului se înregistrează diferențiat în funcție de modul de execuție: cu forțe proprii sau de terți. Dacă montarea se execută cu forțe proprii ale unității, cheltuielile ocazionate se contabilizează după natura lor, prin conturile din clasa 6, urmând ca la sfârșitul lunii, dacă s-a terminat montajul, să se înregistreze totalul cheltuielilor în debitul contului 213 „Mijloace fixe” în corespondență cu creditul contului 722 „Venituri din producția de imobilizări

corporale". Dacă montarea se execută de terți, cu prețul din factură se debitează contul 2131 „Echipamente tehnologice” în corespondență cu creditul contului 404 „Furnizori de imobilizări”.

Această soluție poate prezenta dificultăți în practica unităților economice prin trecerea directă a elementului achiziționat în categoria imobilizărilor corporale, ceea ce antrenează includerea lui în calculul amortizării, înainte de a fi recepționată montarea și darea lui în folosință.

O a doua soluție constă în contabilizarea drept investiții în curs de execuție atât a activului fix achiziționat cât și a lucrărilor de montare până la recepția și darea în funcțiune, prin debitarea contului 231 „Imobilizări corporale în curs”, urmând ca la darea în funcțiune să se transfere valoarea totală din debitul contului 231 Imobilizări corporale în curs în debitul contului 2131 „Echipamente tehnologice”.

Exemplul 3: Societatea comercială achiziționează un utilaj de la un furnizor extern, la prețul de 20.000 dolari, condiția de livrare franco-frontiera română. Cursul de schimb la livrare este de 30.000 lei/\$. Taxa vamală reprezintă 10% din valoarea în vamă. Comision vamal 1%. TVA de 19% se achită concomitent cu taxa vamală. Cheltuielile de transport intern sunt în valoare de 10.000.000 lei. Plata furnizorului extern se face după 60 zile, dată la care cursul de schimb este de 32.000 lei/\$.

Documentele de import (factura furnizorului extern, declarația vamală etc.) indică următoarele informații pentru utilajul achiziționat:

* Valoarea externă (20.000 USD x 30.000 lei/USD)	600.000.000 lei
= Valoarea în vamă	600.000.000 lei
+ Taxa vamală (10% x 600.000.000 lei)	60.000.000 lei
+ Comision vamal (1% x 600.000.000 lei)	6.000.000 lei
= Cost de achiziție	666.000.000 lei
+ TVA 19%	126.540.000 lei

Înregistrările în contabilitate a operațiilor derulate de această achiziționare sunt următoarele:

a) Înregistrarea facturii furnizorului pentru utilajul achiziționat la data primirii facturii la valoarea de: 20.000 \$ x 30.000 lei/\$ = 600.000.000 lei.

2131	=	404	600.000.000 lei
„Echipamente tehnologice”		„Furnizori de imobilizări”	

b) Se înregistrează taxa vamală și comisionului vamal datorat:

2131	=	%	66.000.000 lei
„Echipamente tehnologice”		446	60.000.000 lei
		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	
		447	6.000.000 lei
		„Fonduri speciale”	

c) Plata taxei vamale, comisionului vamal și TVA:

%	=	5121	192.540.000 lei
446		„Conturi la bănci în lei”	60.000.000 lei
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			
447			6.000.000 lei
„Fonduri speciale”			
4426			126.540.000 lei
„TVA deductibilă”			

d) Înregistrarea cheltuielilor de transport intern și achitarea lor:

%	=	404	11.900.000 lei
2131		„Furnizori de imobilizări”	10.000.000 lei
„Echipamente tehnologice”			
4426			1.900.000 lei
„TVA deductibilă”			
404	=	5121	11.900.000 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

e) Plata furnizorului extern la scadență (60 zile).

Se observă că datorită creșterii cursului valutar, unitatea înregistrează diferențe nefavorabile de curs valutar care se constituie cheltuieli financiare:

$$20.000 \$ \times 30.000 \text{ lei}/\$ = 600.000.000 \text{ lei}$$

$$20.000 \$ \times 32.000 \text{ lei}/\$ = 640.000.000 \text{ lei}$$

%	=	5124	640.000.000 lei
404		„Conturi la bănci în \$”	600.000.000 lei
„Furnizori de imobilizări”			
665			40.000.000 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			

NOTĂ: În ipoteza scăderii cursului valutar față de momentul achiziției, apar diferențe favorabile care se constituie ca venit financiar înregistrat în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

În cazul activelor fixe rezultate din proces de investiții ca lucrări de construcții-montaj executate în regie proprie, unitatea înregistrează cheltuielile ocazionate de lucrare în debitul conturilor de cheltuieli din clasa 6, după natura lor; imobilizările rezultate într-o singură lună se vor înregistra direct în debitul contului 2131 „Echipamente tehnologice” iar în cazul desfășurării investiției pe mai multe luni, se debitează contul 231 „Imobilizări corporale în curs” iar la

finalizarea lucrării se transferă la contul 2131 „Echipamente tehnologice.”

Exemplul 4: o societate comercială execută o clădire în regie proprie. Cheltuielile efectuate în prima lună sunt de 80.000.000 lei; în luna a doua se termină lucrarea și se recepționează clădirea la costul total de producție de 210.000.000 lei.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

- a) La sfârșitul primei luni se înregistrează producția de imobilizări în curs, la nivelul cheltuielilor efective:

231	=	722	80.000.000lei
„Imobilizări corporale în curs”		„Venituri din producția de imobilizări”	

- b) În luna a doua, în baza procesului verbal de recepție se recepționează și se dă în funcțiune clădirea:

212	=	%	210.000.000lei
„Construcții”		231	80.000.000 lei
		„Imobilizări corporale în curs”	
		722	130.000.000 lei
		„Venituri din producția de imobilizări”	

Intrarea imobilizărilor corporale prin donații sau subvenții, sau plusurile de imobilizări corporale constatate la inventar se reflectă în contabilitate astfel:

Intrarea activului fix donat (sau constatat în plus la inventar) la valoarea de 50.000.000 lei:

2133	=	131	50.000.000 lei
„Mijloace de transport”		„Subvenții pentru investiții”	

Conform IAS 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală, principala condiție pentru acordarea subvenției este ca întreprinderea beneficiară să cumpere sau să construiască active pe termen lung. Condiții suplimentare se referă la tipul sau amplasarea imobilizărilor sau la perioadele pentru care acestea urmează a fi achiziționate sau deținute.

IAS 20 prezintă două moduri posibile de prezentare a subvenției:

- subvenția considerată ca un venit înregistrat în avans sau
- dedusă din valoarea de înregistrare a activului aferent subvenției.

În cazul a) amortizarea se calculează la costul brut al activului, iar partea aferentă din creditul înregistrat în avans se trece la venituri, în contul de profit și pierdere, ca element separat.

În cazul b) amortizarea se calculează la valoarea netă.

Efectul asupra contului de profit și pierdere este același, indiferent de metoda adoptată.

Lucrările de modernizare a mijloacelor fixe care determină creșterea valorii lor pot consta din executarea unei acțiuni cu forțe proprii, care ocazionează cheltuieli înregistrate în debitul conturilor din clasa 6, după natura lor, iar la terminarea și recepționarea lucrării se înregistrează creșterea valorii mijlocului fix respectiv, creștere de activ explicată prin creșterea veniturilor din producția de imobilizări corporale.

În ipoteza realizării modernizării prin încorporarea de accesorii, aparate de măsură și control sau altor componente achiziționate de la terți, se înregistrează direct creșterea valorii mijlocului fix prin consumul pieselor și componentelor respective.

Exemplul 5: societatea comercială achiziționează piese și accesorii în valoare de 20.000.000 lei, TVA 19%, conform facturii și notei de recepție și constatare de diferențe. Operația se înregistrează în contabilitate astfel:

%	=	401	23.800.000 lei
3024		„Furnizori”	20.000.000 lei
„Piese de schimb”			
4426			3.800.000 lei
„TVA deductibilă”			

Modernizarea mijlocului fix, respectiv creșterea valorii lui, prin încorporarea pieselor de schimb se înregistrează astfel:

2133	=	3024	20.000.000 lei
„Mijloace transport”		„Piese de schimb”	

Intrarea activelor fixe în folosință temporară se realizează prin închiriere, în baza unui contract încheiat după organizarea de licitație, în care sunt precizate clauze privind exploatarea mijlocului fix conform specificului său de către persoana juridică/fizică având calitatea de chiriaș, precum și chiria de plată.

Mijlocul fix rămânând în gestiunea proprietarului este evidențiat în contabilitatea chiriașului cu ajutorul contului extrabilanțier 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” care, funcționând în partidă simplă, înregistrează în debit intrarea mijlocului fix la valoarea contabilă de înregistrare, iar în credit restituirea mijlocului fix la aceeași valoare contabilă de înregistrare (valoare de intrare).

Amortizarea mijloacelor fixe închiriate se calculează și înregistrează în contabilitatea proprietarului (închirietorul), care o recuperează din chiria încasată de la chiriaș.

În contabilitatea chiriașului se înregistrează chiria datorată ca o cheltuială de exploatare.

În ipoteza efectuării de investiții, modernizări de către chiriaș, pot interveni situații diferite:

- de investiție beneficiază numai chiriașul, acesta contabilizează investiția efectuată, amortizarea ei și scoaterea din evidență a



- investiției complet amortizate;
- de investiție beneficiază atât chiriașul cât și proprietarul (închirietorul), situație care poate prezenta două cazuri:

- a) valoarea neamortizată a investiției în momentul restituirii mijlocului fix se cedează fără plata închirietorului;
- b) valoarea neamortizată a investiției se decontează de către proprietarul mijlocului fix chiriașului care a efectuat investiția. În acest caz la restituirea mijlocului fix de către chiriaș proprietarului, chiriașul înregistrează și scoaterea din evidența sa a investiției amortizată parțial. În contabilitatea proprietarului se înregistrează preluarea în patrimoniu a investiției.

Exemplu: o societate comercială închiriază un mijloc fix cu valoarea contabilă de înregistrare (de intrare) de 72.000.000 lei. Chiria lunară stabilită în contract este de 7.000.000 lei, iar amortizarea lunară aferentă mijlocului fix este de 600.000 lei. Perioada de închiriere este de patru luni. Chiriașul efectuează o investiție, prin intermediul unei unități specializate de 3.000.000 lei. Amortizarea investiției, calculată și înregistrată la chiriaș până la expirarea contractului este de 1.000.000 lei.

Înregistrările în contabilitatea chiriașului:

- 1) Intrarea în folosință temporară a mijlocului fix:
D. 8031 „Mijloace fixe luate cu chirie” 72.000.000 lei

- 2) Înregistrarea chiriei lunare datorare:

%	=	462	8.330.000
612		„Creditori diverși”	7.000.000
„Cheltuieli cu redevențe, locații de gestiune și chirii”			1.330.000
4426			
„TVA deductibilă”			

- 3) Plata chiriei:

462	=	5121	8.330.000 lei
„Creditori diverși”		„Conturi la bănci în lei”	

NOTĂ: operațiile 2 și 3 se repetă de 4 ori pe durata contractului.

- 4) Înregistrarea investiției la mijlocul fix luat cu chirie, în baza facturii primită de la unitatea prestatoare:

%	=	404	3.570.000 lei
2133		„Furnizori de imobilizări”	3.000.000 lei
„Mijloace transport”			
4426			570.000 lei
„TVA deductibilă”			

- 5) Înregistrarea lunară a amortizării investiției efectuată la mijlocul fix luat cu

chirie:		
6811	=	281 1.000.000lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

NOTĂ: Înregistrarea se repetă încă 2 luni până la expirarea contractului, moment în care amortizarea totală a investiției este de 3.000.000 lei.

- 6) Restituirea mijlocului fix luat cu chirie:
C. 8031 „Mijloace fixe luate cu chirie” 72.000.000 lei.

- 7) Scoaterea din evidență a investiției efectuată la mijlocul fix închiriat, amortizată parțial:

%	=	2133 3.000.000 lei
281		„Mijloace transport” 1.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”		
6583		2.000.000lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		

Înregistrările în contabilitatea proprietarului:

- 1) ieșirea temporară: nu se afectează contul de bilanț 2133 „Mijloace de transport”. În contabilitatea analitică, se mută fișa mijlocului fix în cartoteca mijloace fixe date cu chirie.
- 2) Înregistrarea lunară a drepturilor de creanță, respectiv chiria de încasat de la chirias:

461	=	% 8.330.000lei
„Debitori diverși”		706 7.000.000lei
		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”
		4427 1.330.000lei
		„TVA colectată”

- 3) Încasarea chiriei:

5121	=	461 8.330.000lei
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”

- 4) Concomitent se înregistrează amortizarea lunară a mijlocului fix dat cu chirie:

6811	=	281 600.000lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”

NOTĂ: operațiile 2, 3 și 4 se repetă de 4 ori pe durata contractului.

5) Se primește mijlocul fix închiriat. În evidența operativă se mută fișa mijlocului fix în cartoteca pe locul de funcționare a mijlocului fix.

6) Se preia în patrimoniu investiția efectuată de chiriaș, parțial amortizată, cu titlu gratuit:

2133	=	%	3.000.000 lei
„Mijloace transport”		281	1.000.000 lei
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	
		1068	2.000.000 lei
		„Alte rezerve”	

Înregistrările 7) din contabilitatea chiriașului și 6) din contabilitatea proprietarului corespund situației în care investiția este cedată proprietarului fără plată.

Dacă valoarea neamortizată a investiției efectuată de chiriaș se cedează proprietarului cu plată, în contabilitatea chiriașului înregistrarea 7 se modifică în felul următor:

a) Scoaterea din evidență a investiției parțial amortizate:

%	=	2133	3.000.000 lei
281		„Mijloace de transport”	1.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
6583			2.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”			

b) Facturarea valorii neamortizate a investiției:

461	=	%	2.380.000 lei
„Debitori diverși”		7583	2.000.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
		4427	380.000 lei
		„TVA colectată”	

c) Încasarea facturii de la proprietar (închirietor):

5121	=	461	2.380.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

În contabilitatea închirietorului înregistrarea 6 se modifică astfel:

a) Preluarea în gestiune a investiției efectuată de chiriaș:

2133	=	%	3.000.000 lei
„Mijloace transport		281	1.000.000 lei
		„Amortizări privind imobilizările corporale”	
		404	2.000.000 lei
		„Furnizori imobilizări”	

b) Se înregistrează TVA aferentă facturii chiriei:

4426	=	404	380.000 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori imobilizări”	

c) Plata facturii pentru investiția primită:

404	=	5121	2.380.000 lei
„Furnizori imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

3.4.2 Contabilitatea amortizării mijloacelor fixe

Uzura fizică și morală determină deprecierea ireversibilă a mijloacelor fixe. Recuperarea deprecierei valorii mijloacelor fixe se realizează prin amortizare, element de cheltuieli ce se include în costuri și se recuperează prin prețuri de vânzare al produselor, lucrărilor și serviciilor vândute.

Din punct de vedere economic amortizarea semnifică includerea în cheltuielile fiecărui exercițiu a sumei totale a depreciierilor imobilizărilor.

Din punct de vedere financiar amortizarea se exprimă prin disponibilitățile bănești constituite pentru înlocuirea imobilizărilor la scoaterea lor din uz sau pentru realizarea de noi investiții.

Teoria economică include concepții diferite privind amortizarea:

- amortizarea reprezintă procedeul de recuperare eșalonată a valorii de intrare a mijloacelor fixe pe întreaga lor durată de utilizare;
- amortizarea reprezintă procedeul de corecție a valorii activelor imobilizate prin constatarea pierderilor de valoare prin efectul uzurii fizice și morale;
- amortizarea reprezintă o tehnică de reînnoire a capitalului investit în active fixe, corporale și necorporale.

Obligația unităților de a calcula și recupera amortizarea este prevăzută de Legea 15/1994, privind amortizarea capitalului în active fixe corporale și necorporale, Hotărârea de Guvern nr.964/1998 privind clasificarea și duratele normale de serviciu a mijloacelor fixe, Ordinul Ministerului Finanțelor nr.746/1994 privind Normele metodologice de aplicare Legii 15 și Hotărârea Guvernului 909/1997 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii 15, completată cu Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

Potrivit reglementărilor legale sunt considerate mijloace fixe și supuse amortizării: investițiile la mijloace fixe luate cu chirie; capacitățile de producție puse parțial în funcțiune; investiții la mijloace fixe pentru modernizare; investiții pentru descoperită în vederea valorificării de substanțe minerale utile.



Sunt considerate active corporale dar nu sunt supuse amortizării: mijloace fixe din proprietatea publică; lacuri, bălți, terenuri care nu sunt rezultatul unor investiții; mijloace fixe scutite temporar de amortizare. De asemenea, nu se amortizează: minele trecute în conservare sau scoase definitiv din funcțiune precum și sondele de țitei, gaze care nu au fost date în producție; mijloacele fixe trecute în conservare mai mult de 30 zile; lucrările de îmbunătățiri funciare, infrastructura căi ferate și alte căi de comunicație.

La stabilirea amortizării mijloacelor fixe se ține seama de următoarele elemente: valoarea de amortizat (valoarea de intrare); durata normată de utilizare stabilită prin Legea amortizării, pe baza unor determinări tehnico-economice pe categorii de mijloace fixe; metoda de calcul a amortizării (regimul de amortizare) folosită de unitatea economică.

Regimuri de amortizare:

1. Amortizarea liniară utilizează cote uniforme de amortizare, stabilite proporțional cu numărul anilor de funcționare.

Cota de amortizare: $CA = 100/D_n$

În care: D_n = durata normală de funcționare în ani.

Anuitatea (amortizarea anuală) = $A = V_i \times CA$

În care: V_i = valoarea de intrare.

Regimul liniar de amortizare este cel mai des folosit datorită facilității calculului și a influențării uniforme a cheltuielilor exercițiilor. Acest regim stă la baza calculelor pentru celelalte metode de amortizare.

2. Amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotelor procentuale de amortizare liniară cu un coeficient diferențiat în funcție de durata normată de funcționare a mijlocului fix, astfel:

- 1,5 pentru mijloacele fixe cu durata de funcționare cuprinsă între unu și cinci ani;
- 2,0 pentru mijloace fixe cu durata de funcționare cuprinsă între cinci și zece ani;
- 2,5 pentru mijloace fixe cu durata de funcționare mai mare de zece ani.

Pentru primul an de funcționare cota de amortizare degresivă respectivă se aplică la valoarea de intrare. Pentru următorii ani cota de amortizare degresivă se aplică la valoarea rămasă de recuperat, până în anul de funcționare în care amortizarea anuală rezultată este egală, sau mai mică, decât amortizarea anuală determinată, prin raportul dintre valoarea rămasă de recuperat și numărul de ani rămași de funcționat. Din acel an se aplică regimul liniar de amortizare la valoarea rămasă de recuperat.

Sistemul de amortizare degresivă se aplică în două variante:

a) Varianta AD1 care presupune un regim de amortizare fără a ține seama de influența uzurii morale, pentru mijloacele fixe intrate în funcțiune înainte de 31 decembrie 1993.

Exemplu: se întocmește planul de amortizare folosind sistemul AD1 pentru un mijloc fix cu valoarea de intrare de 11.000.000 lei, durata normată de funcționare 11 ani.

$$CA = 100/11 = 9,10\%$$

Cota degresivă prin aplicarea coeficientului corespunzător:

$$CA \times 2,5 = 9,10\% \times 2,5 = 22,75\%$$

Mii lei

AN	TEHNICA DE CALCUL	AMORTIZAREA ANUALĂ	VALOAREA RĂMASĂ
1.	1.000.000x22,75%	227.500	772.500
2.	772.500x22,75%	175.744	596.756
3.	596.756x22,75%	135.762	460.994
4.	460.994x22,75%	104.876	356.118
5.	356.118x22,75%	81.017	275.101
6.	275.101x22,75%	62.585	212.516
7.	212.516x22,75%	48.348	164.168
8.	164.168x25%	41.042	123.126
9.	164.168x25%	41.042	82.084
10.	164.168x25%	41.042	41.042
11.	164.168x25%	41.042	-

După al șaptelea an, amortizarea în sistem degresiv este mai mică decât amortizarea liniară aplicată la valoarea rămasă de recuperat de 164.168.000 lei. Din acest moment se aplică pentru cei patru ani rămași sistemul de amortizare liniar, astfel:

$$CA = 100/4 = 25\%$$

$$A = 164.168.000 \times 25\% = 41.042.000 \text{ lei}$$

Acest sistem prezintă dezavantajul că necesită elaborarea unui plan de amortizare pentru fiecare mijloc fix în parte.

b) Varianța AD2 ia în calcul influența uzurii morale, ceea ce determină amortizarea valorii de intrare a mijlocului fix într-o perioadă mai mică decât durata normată de utilizare. Diferența în ani este determinată de influența uzurii morale. Această variantă se aplică numai la mijloacele fixe cu o durată normată (DN) de serviciu mai mare de cinci ani. Metodologia de calcul a amortizării constă în stabilirea în primul rând a duratei de utilizare în care se realizează amortizarea integrală (DUI), atât cea degresivă cât și cea liniară. Determinarea acestei durate se face în funcție de durata de utilizare în regim liniar recalculată (DUR) în raport de cota medie de amortizare degresivă, prin scăderea acesteia din durata normată de utilizare.

$$DUI = DN - DUR$$

Reluând exemplul de mai sus, amortizarea calculată în cele trei situații prezentate este următoarea:

Mii lei

AN	Sistem liniar		Sistem degresiv			
			Varianta AD1		Varianta AD2	
	Valoare de amortizat	Amortizare liniară	Valoarea de amortizat	Amortizare anuală	Valoare de amortizat	Amortizare anuală
1	1.000.000	90.909	1.000.000	227.500	1.000.000	227.500
2	1.000.000	90.909	772.500	175.744	772.500	175.744
3	1.000.000	90.909	596.756	135.762	596.756	135.762
4	1.000.000	90.909	460.994	104.876	460.994	104.876
5	1.000.000	90.909	356.118	81.017	356.118	118.706
6	1.000.000	90.909	275.101	62.585	237.412	118.706
7	1.000.000	90.909	212.516	48.348	118.706	118.706
8	1.000.000	90.909	164.168	41.042		
9	1.000.000	90.909	123.126	41.042		
10	1.000.000	90.909	82.084	41.042		
11	1.000.000	90.909	41.042	41.042		

3. Amortizarea accelerată presupune ca în primul an de funcționare să se includă în cheltuieli amortizarea anuală reprezentând o cotă de 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix, urmând ca restul de valoare să se recupereze după sistemul liniar de amortizare.

Acest sistem prezintă un avantaj fiscal pentru primul an în două direcții: constituirea unui fond de investiții însemnat și totodată reducerea impozitului pe profit. Spre deosebire de celelalte sisteme de amortizare pentru a căror aprobare are competență Adunarea Generală a Acționarilor, sistemul amortizării accelerate poate fi aprobat numai de Ministerul Finanțelor, la propunerea Adunării Generale a Acționarilor.

În alegerea sistemului de amortizare unitatea ia în considerare implicațiile fiscale și nevoile în activitatea investițională.

Standardele Internaționale de Contabilitate prevăd că activele imobilizate trebuie amortizate de-a lungul duratei lor utile de viață, pe o baza sistematică, în așa fel încât "valoarea amortizabilă" să fie alocată în contul de profit și pierdere de-a lungul perioadei în care se consumă beneficiile economice generate de active.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau valoarea reevaluată din care se scade valoarea sa reziduală.

Valoarea reziduală este valoarea netă pe care societatea se așteaptă să o primească pentru un activ la sfârșitul duratei utile de viață a acestuia după scăderea costurilor prognozate de ieșire (vânzare).

Trebuie reținut faptul că valorile reziduale trebuie estimate utilizând prețuri ale unor active similare mai vechi la data achiziției.

De exemplu, la 1 februarie 2000 un utilaj nou care costa 400 mil. lei se va vinde probabil cu mai mult de 400 mil lei în 3 ani, dacă inflația ar fi de 100% pe an. Valoarea reziduală ar trebui să fie bazată pe valoarea unei mașini similare care la 1 februarie 2000 are o vechime de 3 ani. Totuși, dacă are loc o reevaluare, valoarea reziduală este reevaluată la data la care a avut loc

reevaluarea. Există cazuri în care întreprinderea poate să înlocuiască utilajele ciclic la fiecare 3 ani.

De exemplu:

Cost = 400 mil. lei.

Valoarea reziduală prognozată după trei ani = 130 mil. lei.

Valoarea amortizabilă = 400 mil. - 65 mil. = 270 mil.

Amortizarea (metoda liniară) = 270 mil/3 = 90 mil lei pe an.

Conducerea trebuie să facă două estimări cheie pentru fiecare element de terenuri și mijloace fixe: durata utilă de viață și valoarea sa reziduală la sfârșitul acelei perioade.

Factorii care afectează determinarea duratei utile de viață a unui activ sunt:

- utilizarea;
- starea fizică;
- uzura morală;
- terenurile și clădirile trebuie să fie tratate separat, chiar dacă sunt achiziționate împreună (terenul are o viață infinită, dar clădirile nu);
- limite legale sau similare, de exemplu data de expirare a unui contract de leasing înrudit.

Durata utilă de viață a unui activ trebuie să fie revizuită periodic, pentru a se asigura că politica inițială a întreprinderii cu privire la activ este încă valabilă. Acolo unde există o modificare semnificativă în modelul prognozat al beneficiilor economice generate de acele active, metoda trebuie schimbată pentru a reflecta noul model. În asemenea cazuri, modificarea trebuie contabilizată ca fiind o modificare a estimărilor contabile și cheltuielilor cu amortizarea pentru perioada actuală iar pentru perioadele viitoare trebuie să fie ajustate.

Exemplu:

Un mijloc de transport are un cost de 200,000,000 lei și o durată de viață estimată la 5 ani, cu o valoare reziduală de 80,000,000 lei. Amortizarea anuală este prin urmare $(200,000,000 - 80,000,000)/5 = 24,000,000$ lei pe an. În primii doi ani amortizarea este:

6811	=	2813	24.000.000 lei
„Cheltuieli privind amortizarea”		„Amortizarea mijloacelor de transport”	

În anul 3, întreprinderea stabilește ca durata de viață a mijlocului de transport se va dubla, fiind mai lungă decât cea estimată inițial. Se estimează ca durata de viață va fi de 10 ani. În anul 3 până în anul 10, amortizarea anuală se va calcula astfel:

$VRA = CA - AA - VR = 200.000.000 - 48.000.000 - 80.000.000 = 72.000.000$, unde:

VRA = valoarea rămasă de amortizat;

CA = costul de achiziție al mijlocului fix;

AA = amortizarea acumulată;

VR = valoarea reziduală.

Valoarea rămasă de amortizat pe următorii 8 ani este de 72.000.000, rezultând a amortizare anuală de 9.000.000 lei.

Pentru a testa evaluările lor cu privire la duratele utile de viață, administratorii trebuie să-și verifice înregistrările anterioare, pentru a identifica dacă au active care sunt complet amortizate, dar care sunt încă în folosință, sau dacă au avut cazuri de profituri sau pierderi foarte mari în momentul ieșirii activelor, aceasta indicând faptul că politica lor, în ceea ce privește durata utilă de viață, nu a fost una potrivită.

IAS-ul permite două moduri de înregistrare pentru terenuri și mijloacelor fixe astfel:

- înregistrare la cost (valoare justă) din care se scad amortizarea acumulată și totalul diminuărilor valorice rezultate din deprecieri;
- înregistrarea la valoarea reevaluată din care se scad amortizarea acumulată și diminuările valorice din deprecierile apărute ulterior.

Avem următoarele formule de calcul:

$$VNC = CA - AA - Dvd \quad \text{sau} \quad VNC = VJ - AA - Dvd$$

VR = VNC - Dvu, unde:

VNC = valoarea netă contabilă;

CA = cost de achiziție;

VJ = valoarea justă;

AA = amortizarea acumulată;

Dvd = diminuările valorice în urma deprecierii;

Dvu = diminuări valorice ulterioare

Dacă se folosește o valoare reevaluată, atunci este necesar ca reevaluările să se facă cu suficientă regularitate, pentru a se asigura că valoarea contabilă nu diferă niciodată semnificativ față de valoarea justă, la fiecare dată a bilanțului.

Reevaluările au la bază valoarea de piață. Dacă valoarea de piață nu poate fi identificată, cum este cazul echipamentelor foarte specializate, atunci trebuie să se folosească valoarea de înlocuire din care s-a scăzut amortizarea. Valoarea de înlocuire amortizată este o estimare a valorii de înlocuire mai puțin o deducere care să reflecte vârsta și starea activului, pentru a se obține valoarea de utilitate pentru societate la data evaluării.

Atunci când o imobilizare corporală este reevaluată, întreagă clasă de active căreia activul respectiv îi aparține trebuie reevaluată. De exemplu, dacă o mașină trebuie reevaluată, toate elementele din clasa mijloacelor de transport trebuie reevaluate, fără a fi necesară și reevaluarea altor grupe de mijloace fixe.

3.4.3 leșirea mijloacelor fixe

leșirea definitivă a mijloacelor fixe din patrimoniu se realizează pe diferite căi.

A. Scoaterea din funcțiune (casarea) mijloacelor fixe constă în demolarea, demontarea și dezmembrarea mijloacelor fixe, valorificarea ansamblor, pieselor componente și materialelor rezultate din dezmembrare. Pot fi scoase din funcțiune mijloacele fixe amortizate integral sau neamortizate integral, a căror valoare nerecuperată prin amortizare se include treptat în cheltuielile excepționale, fără a se lua în calculul profitului impozabil.

Aprobarea scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, înainte de amortizarea integrală sau a celor complet amortizate este de competența Adunării Generale a Acționarilor pentru societățile comerciale, respectiv a Consiliului de Administrație în cazul regiilor autonome.

Documentația privind scoaterea din funcțiune întocmită și prezentată de conducerea compartimentului care le are în exploatare este analizată și avizată de comisii special constituite. Concluziile comisiei se consemnează în procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe și declasare a bunurilor materiale. Operațiile de demontare- dezmembrare și de transport a materialelor și pieselor de schimb rezultate ocazionează cheltuieli care sunt reflectate în contabilitate concomitent cu scoaterea din evidență a mijlocului fix.

Exemplu de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe complet amortizate:

O societate comercială scoate din funcțiune un utilaj complet amortizat, cu valoarea contabilă de înregistrare de 10.000.000 lei. Din dezmembrarea utilajului se recuperează piese de schimb în valoare de 700.000 lei. Atelierul de întreținere și reparații efectuează următoarele cheltuieli cu demontarea- dezmembrarea: salarii 100.000 lei, CAS 30.000 lei, fond de șomaj 5.000 lei, uzura obiectelor de inventar 20.000 lei.

Pe baza procesului-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe se efectuează următoarele înregistrări contabile:

a) Scoaterea din evidență a mijlocului fix complet amortizat:

2813	=	2131	10.000.000 lei
„Amortizări privind echipamentele tehnologice”		„Echipamente tehnologice”	

b) Cheltuieli efectuate de atelierul de întreținere și reparații pentru dezmembrarea utilajului:

6583	=	%	155.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate”		421	100.000 lei
		„Personal remunerațiidatorate” 4311	50.000 lei
		„Contribuția unității la asigurările sociale” 4371	5.000 lei
		„Contribuția unității la fondul de șomaj”	

c) Piesele de schimb sunt rezultate din dezmembrarea mijlocului fix:

3024	=	7583	700.000 lei
„Piese de schimb”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

Exemplu de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe incomplet amortizate:

O societate comercială scoate din funcțiune o clădire cu valoarea de înregistrare 500.000.000 lei, amortizarea înregistrată de 450.000.000 lei. Demolarea clădirii se execută de terți, de la care se primește factura în valoare de 30.000.000 lei. Materialele auxiliare recuperate de la demolarea clădirii au valoarea de 40.000.000 lei.

Pe baza procesului-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe și de clasare a unor bunuri materiale se efectuează următoarele înregistrări contabile:

a) Înregistrarea cheltuielilor de demolare a clădirii conform facturii primită de la unitatea terță specializată:

%	=	401	35.700.000 lei
6583		„Furnizori”	30.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”			
4426			5.700.000 lei
„TVA deductibilă”			

b) Înregistrarea materialelor recuperate din demolarea clădirii:

3028	=	7583	40.000.000 lei
„Alte materiale consumabile”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

c) Înregistrarea diferenței dintre veniturile obținute din demolare și cheltuielile efectuate; diferență favorabilă de $(40.000.000 - 30.000.000) = 10.000.000$ lei care majorează amortizarea mijlocului fix, evidențiată în analiticul „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări” deschis în cadrul contului sintetic 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”:

6583	=	281	10.000.000
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		„Amortizări privind imobilizările corporale”	
		Anal.: „Amortizarea recuperărilor din dezmembrări”	

e) Înregistrarea scoaterii din funcțiune și din evidență a clădirii având în vedere amortizarea înregistrată de 450.000.000 lei, diferența între veniturile obținute din valorificarea materialelor recuperate de 40.000.000 lei și cheltuielile ocazionate de 30.000.000 lei, precum și valoarea neamortizată stabilită astfel, care urmează să fie recuperată într-o perioadă de până la 5 ani.



%	=	212	500.000.000 lei
281		„Construcții”	460.700.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
471			40.000.000 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”			

e) Anual se înregistrează cota din valoarea neamortizată, care se include în cheltuieli, dar nu se va lua în calculul profitului impozabil:

6583	=	471	8.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

B. Înșirea mijloacelor fixe prin vânzare:

Cedarea (vânzarea) mijloacelor fixe care nu mai sunt utile în activitățile unității patrimoniale se poate realiza în următoarele situații:

- prețul negociat de vânzare este egal cu valoarea neamortizată;
- prețul negociat de vânzare este mai mare decât valoarea neamortizată;
- prețul negociat de vânzare este mai mic decât valoarea neamortizată.

În primul caz unitatea nu realizează profit sau pierdere din vânzarea mijlocului fix. În al doilea caz unitatea realizează un profit egal cu diferența dintre veniturile la preț de vânzare și cheltuielile aferente valorii neamortizate. În al treilea caz unitatea înregistrează pierdere dată de excedentul cheltuielilor cu activele cedate față de venituri din cedarea activelor.

Exemplu: o societate comercială vinde un mijloc fix cu valoarea de înregistrare de 15.000.000 lei, amortizare înregistrată 11.000.000 lei, la prețul negociat de vânzare de 6.000.000 lei.

Înregistrările în contabilitate sunt următoarele:

a) Vânzarea mijlocului fix, conform facturii:

461	=	%	7.140.000 lei
„Debitori diverși”		7583	6.000.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
		4427	1.140.000 lei
		„TVA colectată”	

b) Scoaterea din evidență a mijlocului fix vândut, incomplet amortizat:

%	=	2131	15.000.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	11.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
6583			4.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			

c) Încasarea facturii pentru mijlocul fix cedat:

$$\begin{array}{rcl} \hline 5121 & = & 461 \\ \hline \text{„Conturi la bănci în lei”} & & \text{„Debitori diverși”} \\ \hline \end{array} \quad 7.140.000 \text{ lei}$$

c) Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli prin contul de rezultate:

$$\begin{array}{rcl} \hline 121 & = & 6583 \\ \hline \text{„Profit și pierdere”} & & \text{„Cheltuieli privind activele cedate și} \\ & & \text{alte operații de capital”} \\ \hline \end{array} \quad 4.000.000 \text{ lei}$$

$$\begin{array}{rcl} \hline 7583 & = & 121 \\ \hline \text{„Venituri din vânzarea activelor} \\ \text{și alte operațiuni de capital”} & & \text{„Profit și pierdere”} \\ \hline \end{array} \quad 6.000.000 \text{ lei}$$

În situația efectuării vânzării activelor pe bază de licitație publică, intervin: evaluarea activului pentru stabilirea prețului de pornire a licitației, operații specifice licitației, scoaterea din evidență a mijlocului fix vândut.

Exemplu: Se vinde prin licitație publică un mijloc fix cu următoarele date: valoarea contabilă de înregistrare (de intrare) 100.000.000 lei, amortizarea înregistrată 40.000.000 lei; preț de pornire a licitației 65.000.000 lei; valoarea de adjudecare a activului 75.000.000 lei; costul proiectului de evaluare a activului propus pentru vânzare 1.000.000 lei.

Operațiile economice specifice vânzării prin licitație sunt următoarele:

a) Plata proiectului de evaluare a activului propus pentru vânzare:

$$\begin{array}{rcl} \hline 471 & = & 5121 \\ \hline \text{„Cheltuieli înregistrate în avans”} & & \text{„Conturi la bănci în lei”} \\ \hline \end{array} \quad 1.000.000 \text{ lei}$$

b) Încasarea garanției de 10% din prețul de pornire la licitație:

$$10\% \times 65.000.000 \text{ lei} = 6.500.000 \text{ lei}$$

$$\begin{array}{rcl} \hline 5121 & = & 462 \\ \hline \text{„Conturi la bănci în lei”} & & \text{„Creditori diverși”} \\ \hline \end{array} \quad 6.500.000 \text{ lei}$$

c) Înregistrarea prețului de vânzare = valoarea de adjudecare a licitației pentru activul vândut la licitație:

$$\begin{array}{rcl} \hline 461 & = & 7583 \\ \hline \text{„Debitori diverși”} & & \text{„Venituri din vânzarea activelor} \\ & & \text{și alte operațiuni de capital”} \\ \hline \end{array} \quad 75.000.000 \text{ lei}$$

d) Încasarea diferenței dintre prețul de vânzare (adjudecat) și garanția încasată anterior: $75.000.000 \text{ lei} - 6.500.000 \text{ lei} = 68.500.000 \text{ lei}$:

$$\begin{array}{rcl} \hline 5121 & = & 461 \\ \hline \text{„Conturi la bănci în lei”} & & \text{„Debitori diverși”} \\ \hline \end{array} \quad 68.500.000 \text{ lei}$$

f) Se decontează garanția încasată anterior:

462	=	461	6.500.000 lei
„Creditori diverși”		„Debitori diverși”	

f) Se încorporează în cheltuielile de exploatare ale perioadei costul proiectului de evaluare a activului vândut:

622	=	471	1.000.000 lei
„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

g) Se scoate din evidență activul fix vândut:

%	=	2131	100.000.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	40.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
6583			60.000.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			

h) Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

7583	=	121	75.000.000 lei
„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”		„Profit și pierdere”	
121	=	%	61.000.000 lei
„Profit și pierdere”		622	1.000.000 lei
		„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”	
		6583	60.000.000 lei
		„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	

C. Ieșirea prin retragerea aportului în natură de către acționari

Presupunem retragerea aportului în natură la capitalul social a unui mijloc fix cu valoarea de înregistrare de 12.000.000 lei.

1012	=	456	12.000.000 lei
„Capital subscris vărsat”		„Decontări cu asociații privind capitalul”	
456	=	2131	12.000.000 lei
„Decontări cu asociații privind capitalul”		„Echipamente tehnologice”	

D. Ieșirea ca urmare a lipsurilor constatate la inventariere

Această cale de ieșire se înregistrează atât ca scoatere din evidență a mijlocului constatat lipsă la inventariere, cât și sub aspectul imputației în sarcina persoanelor care au avut în gestiune mijlocul fix.

- a) Scoaterea din evidență a unui mijloc fix cu valoarea contabilă de înregistrare 10.000.000 lei; amortizarea înregistrată 4.000.000 lei:

%	=	2131	10.000.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	4.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			6.000.000 lei
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			

- b) Valoarea netă contabilă este imputată unor salariați, inclusiv TVA aferent acestei valori:

4282	=	%	7.320.000 lei
„Alte creanțe în legătură cu personalul”		758	6.000.000 lei
		„Alte venituri din exploatare”	
		4427	1.140.000 lei
		„TVA colectată”	

E. Ieșirea mijloacelor fixe ca urmare a unor calamități naturale

Exemplu: În urma unei inundații s-a pierdut un mijloc fix cu valoarea contabilă de înregistrare (intrare) de 5.000.000 lei, amortizare înregistrată 2.300.000 lei.

Înregistrarea contabilă este următoarea:

%	=	2131	5.000.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	2.300.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
671			2.700.000 lei
„Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”			

F. Ieșirea mijloacelor fixe prin donații sau cedări cu titlu gratuit

În baza procesului verbal de predare-primire se înregistrează transmiterea prin donație, cu titlu gratuit, un mijloc fix cu valoare contabilă de înregistrare (valoare de intrare) de 3.000.000 lei, amortizare înregistrată 1.400.000 lei.

Înregistrarea contabilă este următoarea:

%	=	2131	3.000.000 lei
6583		„Echipamente tehnologice”	1.600.000 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			
281			1.400.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			

G. Înregistrarea mijloacelor fixe care fac obiectul participării aportului în natură la capitalul social al unei noi societăți.

1. Se scot din patrimoniu mijloace fixe subscrise ca aport la capitalul societății comerciale X; valoarea lor contabilă de înregistrare: 20.000.000 lei, amortizarea înregistrată: 8.000.000 lei.

%	=	2131	20.000.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	8.000.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			
263			12.000.000 lei
„Imobilizări financiare sub formă de titluri de participare”			

2. În cazul cedării ulterioare a acestor titluri la prețul de cesiune de 14.000.000 lei se fac următoarele înregistrări:

- cedarea titlurilor de participare:

461	=	7641	14.000.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din imobilizări financiare cedate”	

- scoaterea din evidență (din portofoliu) a titlurilor cedate:

6641	=	263	12.000.000 lei
„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”		„Imobilizări financiare sub formă de titluri de participare”	

3.4.4. Contabilitatea cheltuielilor privind reparațiile mijloacelor fixe

Asigurarea bunei funcționări a mijloacelor fixe se realizează prin reparațiile executate, care pot fi de diferite categorii:

- Reparații capitale: constau în lucrări de valoare mare care necesită înlocuirea (repararea) unui număr important de componente uzate. Se efectuează la intervale lungi de timp – trei – cinci ani.

- Reparații curente: constau în lucrări reprezentate de înlocuirea unui

număr mai redus de componente uzate, în vederea menținerii stării normale de funcționare pe o perioadă de timp relativ scurtă. Sunt programate a se executa la intervale de timp mici.

▪ Reviziile se execută sistematic la intervale scurte de timp, pentru prevenirea unor eventuale defecțiuni.

După modul de execuție, reparațiile pot fi de două categorii: în regie, executate cu forțe proprii ale unității; în antrepriză, executate de către unități terțe specializate.

Cheltuielile ocazionate de reparații pot fi incluse integral în costuri în luna în care se efectuează lucrarea, sau în mod eşalonat pe mai multe luni, sau chiar exerciții.

În cazul eşalonării se pot aplica două tehnici contabile:

- constituirea de provizioane pentru cheltuielile cu reparațiile capitale repartizate pe mai multe exerciții, folosind contul 1518 „Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli”;
- utilizarea contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans pentru cheltuielile aferente reparațiilor curente”.

Contabilitatea lucrărilor de reparații executate în regie

Caz 1: lucrări incluse integral în costul lunii în care s-a efectuat reparația:

Se execută cu forțe proprii o lucrare de reparații curente care ocazionează următoarele cheltuieli:

- consum piese de schimb: 1.000.000 lei;
- consum materiale auxiliare: 400.000 lei;
- salarii: 500.000 lei;
- CAS: 150.000 lei;
- fond șomaj: 25.000 lei.

Înregistrarea lor în cheltuielile de exploatare ale lunii respective sunt următoarele:

6024	=	3024	1.000.000 lei
„Cheltuieli privind piesele de schimb”		„Piese de schimb”	
6021	=	3021	400.000 lei
„Cheltuieli cu materialele auxiliare”		„Materiale auxiliare”	
641	=	421	500.000 lei
„Cheltuieli cu remunerațiile personalului”		„Personal- remunerații datorate”	
645	=	%	175.000 lei
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		4311	150.000 lei
		„Contribuția unității la asigurările sociale”	
		4371	25.000 lei
		„Contribuția unității la fondul de șomaj”	



Caz 2: lucrări a căror valoare se eșalonează pe mai multe perioade.
Exemplu: o lucrare de reparații curente în valoare de 6.000.000 lei urmează a se eșalona pe șase luni.

Înregistrarea lucrării executate:

471	=	758	6.000.000 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”		„Alte venituri din exploatare”	

Înregistrarea cotei aferente lunii curente:

611	=	471	1.000.000 lei
„Cheltuieli de întreținere și reparații”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

Contabilitatea lucrărilor de reparații executate de terți

Exemplu: se primește factura de la unitatea specializată în reparații la mijloace fixe, pentru valoarea de 9.000.000 lei, TVA 19%. Reparația se include eșalonat în costuri, pe trei luni.

Recepționarea lucrării de reparații terminate și facturate:

%	=	401	10.710.000 lei
471		„Furnizori”	9.000.000 lei
„Cheltuieli înregistrate în avans”			
4426			1.710.000 lei
„TVA deductibilă”			

- Plata facturii furnizorului:

401	=	5121	10.710.000 lei
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

- Înregistrarea cotei aferente lunii curente:

611	=	471	3.000.000 lei
„Cheltuieli de întreținere și reparații”		„Cheltuieli înregistrate în avans”	

3.5. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare reprezintă investiții pe termen lung în valori care produc venituri financiare, modalitate de plasare a excedentului de trezorerie la capitalul altei societăți.

Imobilizările financiare pot fi grupate din punctul de vedere al contabilității în două categorii:

- titluri de valoare imobilizate, incluzând titluri de participare, titluri imobilizate ale activității de portofoliu, alte imobilizări financiare;
- creanțe imobilizate, incluzând creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung, alte creanțe imobilizate.

Titlurile de valoare imobilizate se evaluează la intrarea în patrimoniu la costul de achiziție reprezentând prețul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziție. Cheltuielile accesorii privind achiziționarea titlurilor imobilizate se înregistrează direct în cheltuielile exercițiului.

La inventarierea titlurilor imobilizate se evaluează la valoarea de utilitate.

Imobilizările financiare sunt reflectate cu conturile din grupa 26 „Imobilizări financiare și anume”:

- 261 „Titluri de participare deținute la filialele din cadrul grupului”;
- 262 „Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului”;
- 263 „Imobilizări financiare sub formă de interese de participare”;
- 265 „Alte titluri imobilizate”;
- 267 „Creanțe imobilizate”.

Aceste conturi au funcție de activ. Se debitează cu titlurile imobilizate intrate în patrimoniu și cu valoarea creanțelor; se creditează cu titlurile imobilizate ieșite din patrimoniu și cu creanțele recuperate. Soldul debitor reflectă valoarea imobilizărilor financiare existente. În aceeași grupă este inclus contul de pasiv 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” care evidențiază datoriile pentru imobilizările financiare. Se creditează cu sumele datorate pentru imobilizările achiziționate; se debitează cu achitarea datoriilor. Soldul creditor reflectă datorii de plată pentru imobilizările financiare intrate.

Contabilitatea titlurilor de participare

O societate comercială achiziționează 1.000 acțiuni din capitalul altei societăți, reprezentând 30% din valoarea capitalului social. Costul de achiziție 10.000 lei/acțiune. Pentru 300 acțiuni se efectuează plata prin bancă, celelalte 700 acțiuni urmează a fi plătite peste 30 zile. După un an se reevaluează titlurile de participare datorită evoluției favorabile a cursului acțiunilor, rezultând o diferență favorabilă din reevaluare de 15%. Dividendele aferente titlurilor de participare reprezintă 7.300.000 lei.

Înregistrările în contabilitate privind intrarea titlurilor de participare în patrimoniu și dividendele aferente, sunt următoarele:

- a) Achiziționarea titlurilor de participare:

261	=	%	10.000.000 lei
„Titluri de participare”		5121	3.000.000 lei
		269	7.000.000 lei
		„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	

b) Plata prin bancă, peste 30 zile, a datoriilor:

269	=	5121	7.000.000 lei
„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		„Conturi la bănci în lei”	

b) reevaluarea titlurilor de participare: $15\% \times 10.000.000 = 1.500.000$ lei

261	=	105	1.500.000 lei
„Titluri de participare”		„Rezerve din reevaluare”	

d) Dividendele anuale cuvenite pentru titlurile de participare, încasate prin bancă:

5121	=	761	7.300.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Venituri din imobilizări financiare”	

NOTĂ: dividendele încasate din participații sunt deductibile fiscal.

Leșirea din patrimoniu a titlurilor de participare se efectuează prin vânzarea (cedarea) acestora la prețul de vânzare negociat sau la valoarea bursieră în momentul cedării. În factură se includ și cheltuielile generate de vânzarea acțiunilor.

Presupunem că societatea comercială vinde 600 titluri la valoarea bursieră de 13.000 lei/acțiune; comision de vânzare = 50.000 lei. Valoarea de înregistrare a acțiunilor în contul 261 „Titluri de participare” este de 11.500 lei.

Operațiile generate de vânzarea acțiunilor se înregistrează în contabilitate astfel:

a) Vânzarea titlurilor:

461	=	764	7.800.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din investiții financiare cedate”	

c) Scoaterea din evidență a titlurilor de participare cedate:

6641	=	261	6.900.000 lei
„Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”		„Titluri de participare”	

d) Încasarea titlurilor de participare cedate și plata comisionului de vânzare către societatea de valori mobiliare (SVM) prin care s-a efectuat



tranzacția:		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși” 7.800.000 lei
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”	=	5121 „Conturi la bănci în lei” 50.000 lei
e) Încorporarea în rezultate a veniturilor din cedarea titlurilor de participare și repartizarea cheltuielilor aferente:		
764 „Venituri din investiții financiare cedate”	=	121 „Profit și pierdere” 7.800.000 lei
121 „Profit și pierdere”	=	% 6641 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” 6.950.000 lei 622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile” 6.900.000 lei 50.000 lei

Se observă că s-a obținut un profit din operația de cedare a activelor, în valoare de 850.000 lei.

În ipoteza vânzării titlurilor imobilizate la un preț de vânzare (cesiune) inferior valorii contabile de înregistrare, se înregistrează o pierdere.

Creantele imobilizate sunt evidențiate distinct în contabilitate pentru formele: creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung, alte creanțe imobilizate, în subconturi deschise în cadrul contului sintetic de gr.I 267 „Creanțe imobilizate”. Acest cont de imobilizări financiare, cu funcție contabilă de activ, se debitează cu valoarea împrumutului acordat și cu veniturile din dobânzi; cu diferențele favorabile de curs aferente împrumuturilor acordate la sfârșitul exercițiului cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate la lichidarea creanțelor. Se creditează cu rambursarea împrumutului și dobânda încasată; cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente împrumutului acordat la încheierea exercițiului; cu diferențele de curs valutar stabilite la lichidarea creanțelor. Soldul debitor reprezintă valoarea împrumuturilor și altor creanțe.

Exemplu: societatea comercială „X” deține titluri de participare la societatea comercială „Y”. Societatea „X” acordă un împrumut în valoare de 80.000.000 lei societății „Y”, rambursabil în 4 ani, rata anuală a dobânzii 30%.

Înregistrări în contabilitatea societății comerciale „X” care acordă împrumutul:

a) Acordarea împrumutului:



2673	=	5121	80.000.000 lei
„Împrumuturi acordate pe termen lung”		„Conturi la bănci în lei”	

b) Dobânda anuală aferentă împrumutului:

2674	=	763	24.000.000 lei
„Dobânda aferentă împrumutului”		„Venituri din creanțe imobilizate”	

c) Încasarea dobânzii:

5121	=	2674	24.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Dobânda aferentă împrumutului”	

d) Încasarea ratei anuale a împrumutului:

5121	=	2673	20.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Împrumuturi acordate pe termen lung”	

În contabilitatea societății comerciale „Y” care primește împrumutul, se efectuează următoarele înregistrări:

a) Obținerea împrumutului:

5121	=	166	80.000.000 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Datorii ce privesc imobilizările financiare”	

b) Dobânda anuală aferentă împrumutului:

666	=	1686	24.000.000 lei
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi aferente datoriilor legate de participații”	

c) Plata dobânzii anuale:

1686	=	5121	24.000.000 lei
„Dobânzi aferente datoriilor legate de participații”		„Conturi la bănci în lei”	

d) Achitarea ratei anuale a împrumutului:

166	=	5121	20.000.000 lei
„Datorii ce privesc imobilizările financiare”		„Conturi la bănci în lei”	

În cazul împrumuturilor sau creanțelor în devize, pot apare diferențe de curs valutar cu ocazia lichidării lor. Aceste diferențe pot fi favorabile în cazul creșterii cursului valutar, sau nefavorabile în cazul scăderii cursului valutar.

Exemplu: o societate comercială are o creanță imobilizată în valoare de 1.000 \$, înregistrată la cursul din momentul intrării în patrimoniu, de 30.000 lei/dolarul. Se încasează creanțe, conform extrasului de cont, cursul zilei fiind 33.000 lei/dolarul.

Se constată o diferență favorabilă înregistrată ca venit.

5124	=	%	33.000.000 lei
„Conturi la bănci în devize”		2673	30.000.000 lei
		„Împrumuturi acordate pe termen lung”	
		765	3.000.000 lei
		„Venituri din diferențe de curs valutar”	

În ipoteza în care cursul zilei este de 29.000 lei/dolarul, înregistrarea este următoarea:

%	=	2673	30.000.000 lei
5124		„Împrumuturi acordate pe termen lung”	29.000.000 lei
„Conturi la bănci în devize”			
665			1.000.000 lei
„Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			

3.6. Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea imobilizărilor

Constituirea provizioanelor pentru deprecierea activelor imobilizate este impusă de respectarea principiului prudenței, potrivit căruia unitatea economică trebuie să țină seama de orice pierdere probabilă. La inventarierea generală de la 31 decembrie, activele imobilizate sunt evaluate atât la valoarea de intrare (costul istoric) căreia i se asociază amortizarea aferentă, stabilindu-se valoarea netă contabilă, cât și la valoarea de inventar, valoare care reflectă previzional valoarea probabilă a activelor, fiind stabilită în funcție de prețurile pieței și de starea mijlocului fix. Dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea netă contabilă, rezultă o depreciere (pierdere) reversibilă și temporară, pentru care se constituie provizioane.

Provizioanele pentru deprecierea activelor imobilizate se constituie pe seama cheltuielilor, la sfârșitul unui exercițiu, iar în exercițiul următor ele se pot diminua, anula sau chiar majora.

Sunt utilizate conturile din grupa 29 și anume:

290 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”;

291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”;

293 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs”;

296 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”.

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuielile exercițiului. Se debitează cu diminuarea sau anularea provizioanelor rămase fără obiect, prin creșterea veniturilor. Soldul creditor reflectă provizioanele existente; acest sold



se scade din soldul debitor al conturilor de imobilizări pentru determinarea valorii nete contabile care se înscrie în bilanțul contabil.

Conturile de cheltuieli corespondente, în debitul cărora se înregistrează constituirea provizioanelor sunt următoarele:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”;

6863 „Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru depreciere”;

6873 „Cheltuieli excepționale privind provizioanele pentru depreciere”.

Conturile de venituri cu care intră în corespondență conturile de provizioane pentru a înregistra diminuarea sau anularea provizioanelor sunt următoarele:

7813 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”;

7863 „Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”.

Conturile de provizioane pentru deprecierea activelor imobilizate rămân deschise până în momentul în care motivul constituirii lor a dispărut, fie:

- pentru că valoarea probabilă de realizare revine la nivelul valorii de intrare;
- pentru că elementul de activ depreciat este scos din patrimoniu.

Provizioanele pentru depreciere nu sunt deductibile fiscal.

Exemple de înregistrări contabile:

O societate comercială deține în patrimoniu un mijloc fix cu valoare contabilă de înregistrare (valoare de intrare) de 11.500.000 lei, amortizare înregistrată de 1.500.000 lei. La inventarierea anuală s-a stabilit valoarea de inventar de 9.300.000 lei. Pentru diferența dintre valoarea de intrare (mai mare) și valoarea de inventar se constituie un provizion pentru depreciere:

6813	=	291	700.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor”		„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”	

În bilanțul contabil de la 31 decembrie mijlocul fix se înscrie la valoarea netă contabilă = 10.000.000 - 700.000 = 9.300.000 lei.

(Soldul debitor al contului 2131 „Echipamente tehnologice” diminuat cu soldul creditor al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”) minus soldul creditor al contului 291 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”.

Dacă în anul următor se vinde mijlocul fix la prețul de vânzare negociat de 10.300.000 lei, TVA 19%, se efectuează următoarele înregistrări contabile:

- facturarea mijlocului fix vândut:

461	=	%	<u>12.257.000 lei</u>
„Debitori diverși”		7583	10.300.000 lei
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	
		4427	1.957.000 lei
		„TVA colectată”	

- Scoaterea din evidență a mijlocului fix cedat:

%	=	2131	11.500.000 lei
281		„Echipamente tehnologice”	1.500.000 lei
„Amortizări privind imobilizările corporale”			10.000.000 lei
6583			
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			

- anularea provizioanelor pentru deprecieri rămase fără obiect:

291	=	7813	700.000 lei
„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor corporale”		„Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”	

Imobilizările financiare sunt evaluate la inventarierea anuală fie la valoarea lor bursieră în ultima zi a anului, fie la cursul mediu calculat pe baza cotațiilor la bursă în luna decembrie.

Exemplu:

Societatea deține titluri de participare în valoare de 50.000.000 lei (cost de achiziție). Valoarea de inventar la 31 decembrie este de 45.000.000 lei.

Se constituie un provizion pentru deprecierea stabilită ca diferență între valoarea de intrare și valoarea de inventar, înregistrat în contabilitate astfel:

6863	=	296	5.000.000 lei
„Cheltuieli financiare privind provizioanele pentru deprecieri”		„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	

În anul următor se produce modificarea valorii bursiere a titlurilor de participare în sensul creșterii, în exces față de valoarea contabilă de înregistrare (de intrare) anulând deprecierea luată în considerare pentru constituirea provizionului.

Se înregistrează anularea provizionului rămas fără obiect:

296	=	7863	5.000.000 lei
„Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”		„Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare”	

CUVINTE CHEIE

- Imobilizări necorporale
- Imobilizări corporale
- Imobilizări financiare
- Cost de achiziție
- Cost de producție
- Valoare actuală
- Amortizare
- Valoare reziduală
- Amortizare liniară
- Amortizare degresivă
- Amortizare accelerată
- Provizion pentru depreciere
- Valoare de inventar

ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

1. Ce reprezintă activele imobilizate?
2. Care este distincția dintre imobilizări necorporale și cele corporale?
3. Care este prețul de înregistrare al activelor imobilizate?
4. Conform IAS 16 din ce este format costul de achiziție al unui element de imobilizare corporală?
5. Ce reprezintă amortizarea?
6. Ce elemente de natura activelor imobilizate constituie obiect al amortizării?
7. Ce metode de amortizare cunoașteți?

PROBLEME

1. O societate comercială achiziționează o linie de producție; cheltuielile legate de achiziție sunt următoarele: preț de cumpărare 70.000.000 lei, cheltuieli cu proiectul de montaj 15.000.000 lei; cheltuieli de transport până la locul de montare 12.000.000 lei; onorariile inginerilor pentru montaj 6.000.000 lei. Cheltuielile estimate de efectuat la terminarea producției pentru mutarea, demontarea și restaurarea amplasamentului recunoscute printr-un provizion pentru riscuri și cheltuieli 20.000.000 lei. Pierderi din exploatare înregistrate înainte de atingerea parametrilor planificați 8.000.000 lei. Care este costul de achiziție în condițiile IAS 16 „Imobilizări corporale”?

- a) 130.000.000 lei
- b) 122.000.000 lei
- c) 128.000.000 lei
- d) 108.000.000 lei
- e) 103.000.000 lei

Rezolvare:

Conform IAS 16 costul de achiziție este format din:	
Prețul de cumpărare	70.000.000 lei
+ Alte cheltuieli legate de achiziția activului:	
Cheltuieli cu proiectul de amplasare	5.000.000 lei
Cheltuieli de transport până la locul de montare	12.000.000 lei
Onorariile inginerilor	6.000.000 lei
Cheltuieli de montaj	15.000.000 lei
Cheltuieli cu mutarea, demontarea și restaurarea	<u>20.000.000 lei</u>
COST DE ACHIZIȚIE	128.000.000 lei

Răspuns corect (c)

2. O societate comercială importă o instalație; cheltuielile legate de achiziție sunt: prețul de cumpărare 100.000.000 lei; taxa vamală 10.000.000 lei; comision vamal 1.000.000 lei; cheltuieli de transport pe parcurs intern 5.000.000 lei; cheltuieli montaj 10.000.000 lei. Societatea estimează că la terminarea producției, cheltuielile cu demontarea și mutarea instalației recunoscute printr-un provizion pentru riscuri și cheltuieli vor fi de 15.000.000 lei. Care este formula contabilă privind achiziția, în condițiile aplicării IAS 16?

a)

213	=	%	<u>141.000.000 lei</u>
		404	115.000.000 lei
		446	11.000.000 lei
		1513	15.000.000 lei

b)

213	=	%	<u>111.000.000 lei</u>
		404	100.000.000 lei
		446	11.000.000 lei

c)

213	=	%	<u>126.000.000 lei</u>
		404	115.000.000 lei
		446	11.000.000 lei

d)

213	=	%	<u>130.000.000 lei</u>
		404	115.000.000 lei
		1513	15.000.000 lei

e)

213	=	404	126.000.000 lei
1513	=	404	15.000.000 lei

Rezolvare:

Conform IAS 16 costul de achiziție este format din:

Prețul de cumpărare	100.000.000 lei
+Taxe vamale	10.000.000 lei
+Comision vamal	1.000.000 lei
+ Alte cheltuieli legate de achiziție:	
Cheltuieli de transport pe parcurs intern	5.000.000 lei
Cheltuieli de montaj	10.000.000 lei
Cheltuieli cu demontarea și mutarea	<u>15.000.000 lei</u>
COST DE ACHIZIȚIE	141.000.000 lei

Formula contabilă de înregistrare a achiziției:

<u>213</u>	=	<u>%</u>	<u>141.000.000 lei</u>
		404	115.000.000 lei
		446	11.000.000 lei
		<u>1513</u>	<u>15.000.000 lei</u>

Răspuns corect (a)

3. În cursul exercițiului N societatea „X” demarează lucrările pentru construcția unei clădiri în regie proprie. La sfârșitul exercițiului N cheltuielile efectuate sunt de 300.000.000 lei. La 15 octombrie N+1 investiția este finalizată și recepționată; costul total de producție este de 850.000.000 lei. Efectuați înregistrarea contabilă a recepției finale a clădirii.

- a) $\frac{212}{\quad} = \frac{722}{\quad} \quad 1.150.000.000 \text{ lei}$
- b) $\frac{212}{\quad} = \frac{231}{\quad} \quad 1.150.000.000 \text{ lei}$
- c) $\frac{212}{\quad} = \frac{231}{\quad} \quad 300.000.000 \text{ lei}$
- $\frac{212}{\quad} = \frac{722}{\quad} \quad 850.000.000 \text{ lei}$
- d) $\frac{212}{\quad} = \frac{\begin{matrix} \% \\ 231 \\ 722 \end{matrix}}{\quad} \quad \begin{matrix} 1.150.000.000 \text{ lei} \\ 300.000.000 \text{ lei} \\ 850.000.000 \text{ lei} \end{matrix}$
- e) $\frac{212}{\quad} = \frac{722}{\quad} \quad 850.000.000 \text{ lei}$

Rezolvare:

La sfârșitul exercițiului N se înregistrează recepția provizorie prin formula:

$$\frac{231}{\quad} = \frac{722}{\quad} \quad 300.000.000 \text{ lei}$$

La 15 octombrie N+1 se înregistrează recepția finală a clădirii, pentru costul efectiv de producție:

<u>212</u>	=	<u>%</u>	<u>1.150.000.000 lei</u>
		<u>231</u>	<u>300.000.000 lei</u>
		<u>722</u>	<u>850.000.000 lei</u>

Răspuns corect (d)

4. O societate comercială deține un utilaj procurat în exercițiul N la valoarea de 200.000.000 lei, amortizată liniar în 10 ani. La sfârșitul exercițiului N+5 se decide reevaluarea, la valoarea justă stabilită de 140.000.000 lei. Ce înregistrări contabile se efectuează în exercițiul N+6 în condițiile aplicării IAS 16 „Imobilizări corporale”?

a)

<u>6811</u>	=	<u>281</u>	28.000.000 lei
-------------	---	------------	----------------

<u>105</u>	=	<u>117</u>	28.000.000 lei
------------	---	------------	----------------

b)

<u>6811</u>	=	<u>281</u>	28.000.000 lei
-------------	---	------------	----------------

<u>105</u>	=	<u>1175</u>	20.000.000 lei
------------	---	-------------	----------------

c)

<u>6811</u>	=	<u>281</u>	28.000.000 lei
-------------	---	------------	----------------

<u>1058</u>	=	<u>1175</u>	8.000.000 lei
-------------	---	-------------	---------------

d)

<u>6811</u>	=	<u>281</u>	20.000.000 lei
-------------	---	------------	----------------

<u>105</u>	=	<u>117</u>	8.000.000 lei
------------	---	------------	---------------

e)

<u>6811</u>	=	<u>281</u>	28.000.000 lei
-------------	---	------------	----------------

<u>1058</u>	=	<u>1175</u>	20.000.000 lei
-------------	---	-------------	----------------

Rezolvare:

Surplusul din reevaluare înregistrat în creditul contului 105 se transferă, conform IAS 16, la rezultatul reportat, pe măsura folosirii activului, pentru suma rezultată ca diferență dintre amortizarea calculată la valoarea reevaluată (valoarea justă) și amortizarea calculată la costul inițial.

În exercițiul N+5 se înregistrează:

- amortizarea anuală
- transferul diferenței din reevaluare la rezultatul reportat.

În exercițiul N+5 situația activului este:

Valoarea justă stabilită prin reevaluare 140.000.000 lei

Numărul de ani rămași de amortizat (10 – 5) = 5 ani

Amortizarea anuală calculată la valoarea reevaluată

$$\frac{140.000.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 28.000.000 \text{ lei}$$

Amortizarea calculată la cost

$$(\text{valoarea de intrare}): \frac{200.000.000 \text{ lei}}{10 \text{ ani}} = 20.000.000 \text{ lei}$$

Răspuns corect (c)

5. În urma unor reevaluări succesive ale unui utilaj se obțin următoarele date: în exercițiul N o descreștere de valoare de 55.000.000 lei; soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare” este de 30.000.000 lei (în exercițiile anterioare s-a obținut o creștere de valoare); în exercițiul N+1 o creștere de valoare în sumă de 40.000.000 lei. Conform IAS 16 creșterea de valoare din exercițiul N+1 determină:

- a) o creștere a rezervei din reevaluare cu 15.000.000 lei și o compensare a cheltuielii anterioare sub forma unui venit de 25.000.000 lei.
- b) o creștere a rezervei din reevaluare cu 40.000.000 lei.
- c) o creștere a veniturilor cu 40.000.000 lei.
- d) o creștere a veniturilor cu 25.000.000 lei.
- e) o creștere a rezervei din reevaluare cu 25.000.000 lei.

Rezolvare:

1058	
30.000.000 (ex. N)	Si C 30.000.000

Exercițiul N:

Conform IAS 16 diferența negativă din reevaluare înregistrată ulterior constatării unui plus de valoare se înregistrează în debitul contului 1058 cu minimul dintre soldul creditor al contului și valoarea descreșterii:

min. (30.000.000 lei și 50.000.000 lei) → 30.000.000 lei

iar diferența rămasă neacoperită = 25.000.000 lei se înregistrează ca o cheltuială.

Exercițiul N+1:

Conform IAS 16 diferența pozitivă din reevaluare înregistrată în urma unui minus de valoare trecut pe cheltuieli se va înregistra sub forma unui venit care să compenseze cheltuiala respectivă – în cazul de față 25.000.000 lei, iar diferența (40.000.000 lei – 25.000.000 lei) = 15.000.000 lei se va înregistra în creditul contului 1058.

Înregistrări contabile:

Exercițiul N:

<u> %</u>	=	<u> 213 </u>	<u>55.000.000 lei</u>
1058			30.000.000 lei
<u> 681 </u>			<u>25.000.000 lei</u>

Exercițiul N+1:

<u> 213 </u>	=	<u> % </u>	<u>40.000.000 lei</u>
		781	25.000.000 lei
		<u> 1058 </u>	<u>15.000.000 lei</u>

Deci ultima reevaluare determină o creștere a rezervei din reevaluare cu 15.000.000 lei și o compensare de cheltuieli înregistrate în exercițiul N de 25.000.000 lei, sub formă de venit.

Răspuns corect (c)

6. O societate comercială a achiziționat la 1 ianuarie N un utilaj la costul de 600.000.000 lei. Durata de viață estimată = 6 ani. Suma estimată a fi obținută la vânzarea utilajului după 6 ani este de 220.000.000 lei. La 1 ianuarie N+3 utilajul este reevaluat la 450.000.000 lei, iar valoarea reziduală este de 150.000.000 lei.

Se cere să se stabilească mărimea anuală a amortizării calculată în regim liniar, după reevaluare, în condițiile IAS 16.

- a) 150.000.000 lei.
- b) 120.000.000 lei.
- c) 100.000.000 lei.
- d) 125.000.000 lei.
- e) 170.000.000 lei.

Rezolvare:

Conform IAS 16 valoarea amortizabilă a utilajului este valoarea înscrisă în situațiile financiare mai puțin valoarea reziduală.

Valoarea amortizabilă = 450.000.000 lei – 150.000.000 lei = 300.000.000 lei

Durata de amortizare rămasă după reevaluare este de 6 – 3 = 3 ani.

$$\text{Amortizarea liniara anuală} = \frac{300.000.000 \text{ lei}}{3 \text{ ani}} = 100.000.000 \text{ lei}$$

Răspuns corect (c)

7. O societate comercială achiziționează pe data de 10 iunie N un utilaj la costul de 10.000.000 lei amortizată liniar în 10 ani. La sfârșitul exercițiului N+4 utilajul este vândut la prețul de 3.500.000 lei. Conform IAS 16 această tranzacție generează:

- a) un venit de 3.500.000 lei și o cheltuială de 2.000.000 lei.
- b) un venit de 3.500.000 lei și o cheltuială de 4.500.000 lei.
- c) o cheltuială de 2.000.000 lei.
- d) un venit de 3.500.000 lei și o cheltuială de 1.500.000 lei.
- e) un venit de 3.500.000 lei.

Rezolvare:

Amortizare în ex. N:

$$\frac{10.000.000}{10} \times \frac{6}{12} = 500.000 \text{ lei}$$

Amortizare anuală în exercitiile N+1, N+2, N+3, N+4

$$\frac{10.000.000}{10} = 1.000.000 \text{ lei}$$

Amortizare cumulată până la sfârșitul ex. N+4:

$$500.000 \text{ lei} + 4 \times 1.000.000 \text{ lei} = 4.500.000 \text{ lei}$$

Conform IAS 16 câștigurile sau pierderile din cedarea activelor pot fi recunoscute direct în contul de profit și pierdere, fiind egale cu diferența dintre veniturile nete estimate din cedare și valoarea netă contabilă a activului cedat.

Formula contabilă pentru vânzarea activului este:

%	=	213	<u>10.000.000 lei</u>
281			4.500.000 lei
5121			3.500.000 lei
<u>6583</u>			<u>2.000.000 lei</u>

Răspuns corect (c)

8. O societate comercială scoate din funcțiune o construcție cu valoarea contabilă 20.000.000 lei, amortizare cumulată 14.000.000 lei; cheltuieli cu salarii pentru operațiunea de dezmembrare 800.000 lei; recuperări din dezmembrare 2.000.000 lei. Care este formula contabilă de înregistrare a scoaterii din funcțiune?

a)

%	=	212	<u>20.000.000 lei</u>
281			15.200.000 lei
<u>6583</u>			<u>4.800.000 lei</u>

b)

$$\begin{array}{r} \% \\ 281 \\ 471 \end{array} = \begin{array}{r} 212 \\ \\ \end{array} \begin{array}{r} 20.000.000 \text{ lei} \\ 14.000.000 \text{ lei} \\ 6.000.000 \text{ lei} \end{array}$$

c)

$$\begin{array}{r} \% \\ 281 \\ 1068 \\ 6583 \end{array} = \begin{array}{r} 212 \\ \\ \\ \end{array} \begin{array}{r} 20.000.000 \text{ lei} \\ 14.000.000 \text{ lei} \\ 800.000 \text{ lei} \\ 5.200.000 \text{ lei} \end{array}$$

d)

$$\begin{array}{r} \% \\ 281 \\ 6583 \end{array} = \begin{array}{r} 212 \\ \\ \end{array} \begin{array}{r} 20.000.000 \text{ lei} \\ 14.800.000 \text{ lei} \\ 5.200.000 \text{ lei} \end{array}$$

e)

$$\begin{array}{r} \% \\ 281 \\ 6583 \end{array} = \begin{array}{r} 212 \\ \\ \end{array} \begin{array}{r} 20.000.000 \text{ lei} \\ 14.000.000 \text{ lei} \\ 6.000.000 \text{ lei} \end{array}$$

Rezolvare:

Valoare de intrare 20.000.000 lei
 Amortizare = amortizare cumulată
 până la casare + (recuperări din
 casare – cheltuieli cu casarea) 15.200.000 lei
 Valoare rămasă neamortizată 4.800.000 lei

Înregistrarea contabilă a casării:

$$\begin{array}{r} \% \\ 281 \\ 6583 \end{array} = \begin{array}{r} 212 \\ \\ \end{array} \begin{array}{r} 20.000.000 \text{ lei} \\ 15.200.000 \text{ lei} \\ 4.800.000 \text{ lei} \end{array}$$

Răspuns corect (a)

BIBLIOGRAFIE

1. Bărbăcioru Victoria,
Buziemescu Radu,
Domnișoru Sorin
 2. Boussard D.
și colaboratorii
 3. Călin Oprea,
Ristea Mihai
 4. Duțescu A.
 5. Bernard Esnault,
Christian Hoarau
 6. Feleagă N.,
Ionașcu I.
 7. Nobes Christopher
 8. Nobes Christopher
 9. Ristea Mihai
 10. Ristea Mihai
 11. Ristea Mihai
 12. Ristea Mihai
 13. Ristea Mihai,
Dumitru C.G.
 14. Ministerul Finanțelor
 15. Ministerul Finanțelor
 16. IASC
 17. xxx
 18. xxx
 19. xxx
 20. xxx
- Contabilitate, vol.I, Ed.Scrisul
Românesc, Craiova, 1999
 - Les mecanismes comptables de l'entreprise,
Ed. Montchrestien, Paris, 1990
 - Bazele contabilității, Ed.Național, București,
2001
 - Ghid pentru înțelegerea și aplicarea
Standardelor Internaționale de Contabilitate,
Editat de CECCAR, București 2001
 - Comptabilite financiere, Presses
Universitaires de France, 1994.
 - Tratat de contabilitate financiară, Vol.I,II,
Ed.Economică, București 1998
 - The causes of financial reporting differences,
in Nobes și Parker, Issues in Multinational
Accounting, Oxford 1988.
 - The true and fair view: Impact on and of the
Fourth Directive University of Reading, 1993.
 - Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii, Ed.
Tribuna Economică, București 1995.
 - Contabilitatea rezultatului întreprinderii,
Editura Tribuna Economică, București 1997
 - Metode și politici contabile de întreprindere,
Editura Tribuna Economică, București 2000
 - Normalizarea contabilității – bază și alternativ,
Editura Tribuna Economică, București 2002
 - Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar,
București 2002
 - Sistemul contabil al agenților economici, 1994.
 - Ghid practic de aplicare a Standardelor
Internaționale de contabilitate, Partea I, Editura
Economică, București 2001
 - Traducere din limba engleză, Editura
Economică, București 2001
 - Legea 15/1990 privind reorganizarea unităților
economice de stat în regii autonome și societăți
comerciale.
 - Legea 31/1990 privind înființarea societăților
comerciale republicată
 - Legea contabilității nr.82/1991 republicată
 - Legea 10/1990 privind finanțele publice

21. Ministerul Finanțelor

- Noile reglementări privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale

22. xxx

- Colecția revistei „Finanțe, credit și contabilitate”, 1995 – 2002

23. xxx

- Colecția revistei „Tribuna economică”, 1995 - 2002

24. xxx

- Ordinul nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene

25. xxx

- Ordinul nr. 94 din 29 ianuarie 2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

ISBN-973-7983-48-3

